

诚信评级在审计收费与事务所选聘中的应用

薛文艳(副教授)

【摘要】对上市公司、会计师事务所、注册会计师的诚信水平进行等级评定,可以降低三方选择过程中的决策成本,提高违法违规的声誉成本。诚信评定等级的公示,有利于促进各方守法经营、依法执业,积极发挥声誉信号的作用,进而提高资本市场的信息质量。在构建上市公司、会计师事务所及注册会计师诚信评级指标与制定评级标准的基础上,应用诚信评级结果,探索不同的审计收费确定方式,并提出通过计算机系统自动撮合审计交易的会计师事务所选聘方式,以期能对监管部门建立诚信评级系统、改进审计收费和会计师事务所选聘方式有一定的参考作用。

【关键词】诚信评级; 审计收费; 事务所选聘; 注册会计师

【中图分类号】F790 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2019)20-0087-8

一、引言

2017年,我国各省级注册会计师协会按有关规定对存在问题的98家会计师事务所和210名注册会计师实施了行业惩戒。其中:给予23家会计师事务所和41名注册会计师公开谴责;给予49家会计师事务所和86名注册会计师通报批评;给予26家会计师事务所和83名注册会计师训诫。2018年1月初至9月底,上海和深圳证券交易所对违法违规的上市公司共出具了578项监管措施,证监会共出具了93项行政处罚决定。统计数据表明,上市公司、会计师事务所及注册会计师正面临着前所未有的诚信危机。基于这样的背景,本文试图通过构建诚信评级指标,评定三方诚信等级,以提高其违规的声誉成本,并以此为依据,改进审计收费与会计师事务所的选聘方式,降低会计师事务所对客户的依赖程度及进行审计合谋的可能性,增强注册会计师独立性,以提高资本市场会计信息的质量。

与信用评级不同,诚信评级并非是对债务人如期足额偿还债务本息的能力和意愿进行评价,并用简单的评级符号表示其违约风险和损失的严重程度。诚信评级是对受评对象在从事经济活动过程中

是否诚实守信进行的评价,诚信评级符号表示的是守法经营、依法执业的诚信程度。诚信评级的目的是揭示受评价对象违法经营与违法执业风险的大小,评价的对象是受评对象违法违规及意图实施的违法违规行,较低的诚信等级意味着受评对象具有较低的诚信水平。上市公司诚信等级越低,则报表层次的重大错报风险越高,会计师事务所及注册会计师面临审计失败的风险越大,需要收集的审计证据越多,审计成本越高。会计师事务所及注册会计师诚信等级越高、越勤勉尽责,所收集审计证据的适当性和充分性越高,所出具的审计结论越客观公正,审计成本则越高。已有研究表明:发债主体信用评级越高,审计收费越低^[1];在我国审计市场上,会计师事务所声誉机制是可以发挥作用并获得一定收费溢价的^[2];高声誉的会计师事务所对审计业务收取更高的费用^[3];受罚审计师更有可能被客户解聘^[4];经国资委招标选聘的审计师审计后,公司发生财务重述的情况显著减少^[5]。但是,现有文献主要考察信用及声誉与审计费用的关系、审计师诚信对解聘的影响以及事务所选聘方式对会计信息质量的影响,而并未从上市公司、会计师事务所及注册会计师三方诚信评

【基金项目】山西省高等学校教学改革创新项目(项目编号:J2019216)

级的角度来研究审计收费及事务所选聘方式的改进。上市公司、会计师事务所及注册会计师诚信指标体系的构建,运用三方诚信评级结果调整审计收费,计算机系统依据诚信等级自动撮合审计交易是本文所要研究的重点问题。

二、构建上市公司、会计师事务所及注册会计师诚信评级体系,评定各方诚信等级

1. 由证监会制定诚信评级指标及评定标准,建立上市公司诚信评级体系。从2016年至今,证监会陆续与安全监管总局等30多个部门签署了有关行业、领域严重失信单位及人员的联合惩戒合作备忘录。按照合作备忘录的规定,证监会定期向备忘录各签署单位报送属于联合惩戒范围的相关机构和人员身份的基本信息,各单位根据上述基本信息将对相关机构或者人员做出的行政处罚汇总提供给证监会。凭借各部门汇总报送的相关惩戒信息,证监会于2012年建立了证券期货市场诚信档案数据库和失信记录查询平台。笔者建议证监会利用诚信档案数据库信息,建立上市公司诚信评级体系,每月登录评级系统,根据上市公司违法违规情况逐项填报诚信评级指标,或通过系统将数据库中与评级指标相关的内容自动导入诚信评级系统,系统根据设定的评级指标与评级标准,自动进行诚信等级评定。本文以利益相关者理论为依据,将上市公司违反相关者利益的后果作为其不诚信的输出指标,以反映其对投资者、债权人、国家以及社会的诚信程度。具体的上市公司诚信评级指标如表1所示。

表1中:①同一部门对同一公司相同违法违规事项的处理如涉及多种处分或处罚,按照最高处分或处罚扣分;不同部门对同一公司相同违法违规事项的处理,不累计扣分,按最高处分或处罚扣分;对同一公司同一违法违规事项的处理既涉及上市公司,又涉及治理层及管理层的,不累计扣分,按最高处分与处罚扣分。②报表项目已调整差异等于上一年度已更正错报,以资产总额报表项目为例,已调整差异=上一年度资产总额期末审定数-期末未审数,项目未审数=上一年度资产总额期末未审数。③因证券期货违法行为被行政处罚、市场禁入等的信息效力期限为5年,5年后加回被扣减分值;纪律处分措施和法律、行政法规、规章规定的监督管理措施,效力期限为3年,3年后加回被扣减分值;有关部门对联合惩戒对象的其他违法违规失信行为按照各自法律法规和相关规定确定效力期限,超过信息

效力期限后,加回被扣减分值。④为了防止上市公司为获得好的评级而篡改财务数据,应要求上市公司于季度、半年度、年度终了及时将相应总账、明细账、上年末未审财务报告上传至上市公司财务报告数据库。⑤各指标的基础分值为90分,最高分为100分。

表1的1~4项指标中,证交所和证监会对上市公司作出的处罚反映了上市公司对投资者诚信的违背程度,其他行政部门作出的处罚反映了上市公司对债权人、国家及社会诚信的违背程度,分别按照处罚的轻重赋予了不同的分值;第5项指标反映了上市公司对各利益相关者诚信的恪守程度;为保证指标的客观性与可验证性,本文未设置主观性较强的指标如被奖励、受表彰、参与公益事业等,同时,为增强指标与审计收费和会计师事务所选聘的相关性,设置了第6、7、8项指标,以通过会计师事务所对上市公司会计信息质量的不同鉴证意见,反映上市公司对投资者等利益相关者的诚信水平,根据不同的意见类型赋予了不同的分值;第9项,上一年度审计差异调整指标反映了上市公司管理层认定的适当性和盈余管理程度,也反映了注册会计师判断管理层认定是否适当的执业胜任能力,将该指标加入上市公司诚信评级体系并按调整程度不同赋分,以此反映上市公司财务舞弊动机和诚信水平。诚信信息应实时更新,若条件不具备,至少应每月更新,以实施诚信指标的动态评定。本文依据表1中指标所反映的上市公司遵守诚信的不同情形,相应设定了诚信等级评定标准。具体的评级条件与等级如表2所示。

表2中:①为防止上市公司提前聘请会计师事务所修饰年末财务报表项目未审数,应要求其每月初及时向证监会会计部报送上一月财务报表;②评定条件与信息来源与表1中的指标信息来源相同。

上市公司的诚信指标得分及诚信等级由计算机评级系统计算、评定,在上市公司诚信等级后面应列示诚信指标得分情况,并据此在同一诚信等级内自动排名。上市公司诚信等级和诚信排名情况应定期公布在证监会及证券交易所网站专栏,同时将评级结果更新至中国注册会计师协会的上市公司诚信评级档案。此外,上市公司诚信等级评定表及评级结果还应推送至“信用中国”网站,扩大宣传范围,提高上市公司的声誉成本。

表 1

上市公司诚信评级指标

评级指标体系

序号	指标要素	二级指标	三级指标	指标分值	指标信息来源
1	证券交易所及行业自律组织对其的监管措施与纪律处分	监管措施	关注函(监管关注)	-1	上交所、深交所以及行业协会官网
			监管函(监管警示)	-2	
		纪律处分	通报批评	-3	
			公开谴责	-4	
包括上市公司、上市公司控股股东、实际控制人、纳入合并范围的子公司					
2	证监会及其派出机构,各市场监管、行政管理及执法部门,行业主管及行业监管部门对其的监管措施与行政处罚	监管措施	监管谈话	-0.5	证券期货市场诚信档案数据库、国家企业信用信息公示系统、信用中国企业信用信息查询系统
			关注函	-1	
			警示函	-2	
			责令改正	-2	
		行政处罚	警告	-3	
			罚款	-4	
			没收违法所得	-4	
			责令停产停业	-5	
			暂扣或者吊销许可证、暂扣或者吊销执照	-5	
		民事赔偿		-4	
包括上市公司、上市公司控股股东、实际控制人、纳入合并范围的子公司					
3	被证监会专项公示的严重违法失信情形	《证券市场诚信监督管理办法》(第十五条)	(一)至(六)款	-5	证券期货市场失信记录查询平台
4	违法失信人员受到的处分与处罚	处分	警告,降级、撤职、开除	-3	证监会官网——行政处罚及市场禁入频道、证券期货市场诚信档案数据库
		行政处罚	罚款、行政拘留	-4	
		民事赔偿		-4	
		刑事处罚		-5	
		市场禁入		-5	
		失信被执行人		-5	
		包括上市公司控股股东、实际控制人、纳入合并范围的子公司的治理层和管理层			
5	上市公司未受到处罚处分的连续年度	监管措施、纪律处分与行政处罚	连续3年(含)	+1	未出现上述1~4项的连续年度
			连续5~10年	+2	
			连续10年以上	+3	
6	年度财务报表重述			-2	上市公司公告
7	财务报告审计意见	无保留意见		+2	上市公司年度报告
		保留意见		-2	
		无法表示意见		-4	
		否定意见		-6	
8	内部控制审计意见	无保留意见		+2	上市公司年度报告
		无法表示意见		-4	
		否定意见		-6	
9	上一年度审计差异调整(按照已调整的报表项目审计差异汇总数计算)	报表项目: 总资产 净资产 销售收入 净利润	无影响总资产、净资产、收入、净利润的审计差异	+3	会计师事务所——上市公司年度财务报表审计工作底稿——审计差异汇总表
			报表项目已调整差异≤报表项目未审数20%	-1	
			报表项目未审数20%<报表项目已调整差异≤报表项目未审数50%	-2	
			报表项目未审数50%<报表项目已调整差异≤报表项目未审数100%	-3	
			报表项目未审数100%<报表项目已调整差异≤报表项目未审数200%	-4	
			报表项目已调整差异>报表项目未审数200%	-5	
得分总计					

表2 上市公司诚信评级标准

评定标准	评定等级
同时符合下列条件： 近五年未被实施任何形式的监管措施、未受过任何形式的处分与处罚(含上市公司治理层及管理层，下同)；近五年财务报表及内部控制审计意见为无保留意见；近五年未出现过财务报表重述；近三年审计差异调整为零	五星级
同时符合下列条件： 近三年未被实施任何形式的监管措施、未受过任何形式的处分与处罚；近三年财务报表及内部控制审计意见为无保留意见；近三年未出现过财务报表重述；上年度审计差异调整为零	四星级
同时符合下列条件： 近一年未被实施任何形式的监管措施、未受过任何形式的处分与处罚；上年度财务报表及内部控制审计意见为无保留意见；近一年未发生财务报表重述；上年度报表项目已调整差异≤报表项目未审数20%	三星级
存在下列情形之一： 年度内被实施或受到证券交易所、行业自律组织的监管措施或通报批评处分及相关行政管理部门监管措施与警告处罚；上年度财务报表及内部控制审计意见为保留意见；上年度财务报表重述；上年度报表项目未审数20%<报表项目已调整差异≤报表项目未审数50%	二星级
存在下列情形之一： 年度内受到证券交易所、行业自律组织公开谴责处分及相关行政管理、执法部门除警告以外的行政处罚、市场禁入、民事赔偿、刑事处罚、失信被执行人措施；上年度财务报表及内部控制审计意见为无法表示意见或否定意见；近两年财务报表及内部控制审计意见为保留意见；近两年财务报表重述；上年度报表项目未审数50%<报表项目已调整差异≤报表项目未审数100%	一星级
存在下列情形之一： 近两年受到相关部门处分与处罚；近两年财务报表及内部控制审计意见为无法表示意见或否定意见；近三年财务报表及内部控制审计意见为保留意见；近三年财务报表重述；上年度报表项目未审数100%<报表项目已调整差异≤报表项目未审数200%	无星
存在下列情形之一： 近三年(含)以上受到相关部门监管措施、处分与处罚；存在被证监会专项公示的严重违法失信情形；近三年(含)以上财务报表及内部控制审计意见为无法表示意见或否定意见；近三年(含)以上财务报表重述；上年度报表项目已调整差异>报表项目未审数200%	失信黑名单

2. 由中国注册会计师协会制定诚信评级指标及评定标准，建立会计师事务所及注册会计师诚信评级体系。注册会计师协会应以现有的每年度会计师事务所和注册会计师个人诚信档案记录统计及执业信息数据库为基础，建立会计师事务所和注册会

计师诚信评级系统。为全面评价其诚信情况，建议与证监会、证券交易所、人民银行、工商总局、税务总局、财政部、最高人民法院、公安部等有关部门就会计师事务所及注册会计师违法违规失信行为建立联合惩戒机制，每月各部门互相推送失信行为信息，注册会计师协会每月将信息导入诚信评级系统，若条件成熟，各监管部门信息系统实现互联互通，诚信数据则将自动同步至各系统。系统依据制定的诚信评级指标和评定标准，进行诚信等级的自动评定、排名。本文借鉴了会计师事务所综合评价指标中的处罚与惩戒指标，将会计师事务所接受的行业惩戒、行政与刑事处罚作为其不诚信的输出指标，以反映对委托人、合伙人、国家以及社会的诚信程度。具体的会计师事务所诚信评级指标如表3所示。

表3 会计师事务所诚信评级指标

评级指标体系				
指标要素	受处罚形式		指标分值	指标得分
	一级指标	二级指标		
受到注册会计师协会、证券交易所行业惩戒、约谈、整改措施等	谈话提醒		-0.5	
	整改措施	限期整改、整改核查、约谈、强化培训	-1	
		训诫	-2	
		通报批评	-3	
行业惩戒等	公开谴责	-4		
	中注协组织的证券所检查	专项检查以及执业质量检查	-2	
		拒绝、延误、阻挠、逃避专项检查，或谎报、隐匿、销毁相关证据材料	-2	
整改情况跟踪检查	整改结果	未按要求整改	-1	
		未按时完成整改	-1	
		整改不合格	-2	
受到财政部、证监会、工商、税务等监管部门的监管措施及行政处罚	监管措施	关注函	-1	
		限期整改(设立)	-2	
	行政处罚	警告	-3	
		罚款	-4	
		没收违法所得	-4	
		暂停执业	-5	
		吊销资格证书	-5	
暂扣或吊销执照	-5			
市场禁入	-5			
受到公安部、最高人民法院等执法部门的刑事处罚、民事责任等	民事诉讼	民事赔偿	-4	
		罚款	-5	
	刑事处罚	没收财产	-5	
		判刑	-5	
	其他	失信被执行人	-5	
得分总计				

表3中:①违法违规失信的受处罚主体包括会计师事务所及所内注册会计师。②为增强诚信评级的客观性,指标中未列入会计师事务所及注册会计师的优良诚信档案记录,如被表彰、参与公益事业、社会任职等情况。③同一部门对同一会计师事务所相同违法违规事项的处理,如涉及多种处分或处罚,按照最高处分或处罚扣分;不同部门对同一会计师事务所相同违法违规的处理,不累计扣分,按最高处分或处罚扣分;对同一会计师事务所同一违法违规事项的处理既涉及会计师事务所又涉及注册会计师的,不累计扣分,按最高处分与处罚扣分,但同时要记入注册会计师个人诚信评级系统。④指标信息来源为会计师事务所诚信档案。

多部门信用信息库的联网,为会计师事务所实施诚信等级的动态评级提供了基础。诚信评级系统通过对会计师事务所的诚信指标得分及等级进行自动计算和排名,将评级结果记入会计师事务所诚信评级档案,每月公示在注册会计师协会网站的醒目位置。本文依据表3指标中会计师事务所接受惩戒与处罚的不同情形,借鉴《上海市会计师事务所分类管理办法》(2014)的规定,设定了会计师事务所的诚信等级评定标准,具体评级条件与等级如表4所示。

表4中:①A、B、C、D类管理事务所的分类借鉴了《上海市会计师事务所分类管理办法》(2014)的规定。②受到有关部门限期整改、市场禁入处分或处罚的会计师事务所,在完成整改并符合其他评定条件时,其诚信评定等级可上升一级。③评定条件与信息来源于会计师事务所诚信档案以及各省、直辖市注册会计师协会公布的会计师事务所综合评价。

签字注册会计师作为审计报告的最终负责人,其承担的职业风险较大,制定签字注册会计师诚信评级标准,有利于规范注册会计师执业行为,降低审计风险。本文以中国注册会计师协会会员诚信档案中记录的会员接受处罚的信息为依据,以接受处罚的连续年度为划分诚信等级的评定标准。具体的评定条件及等级如表5所示。

表5中:①出具上市公司保留意见审计报告的,诚信等级升一级;出具上市公司无法表示意见或否定意见审计报告的,诚信等级可升两级(同一年度内对不同上市公司出具非标意见的,不予累加)。②在年报审计、IPO审计、公司改制、增资扩股、配股审计过程中,举报被审计单位财务舞弊的,诚信等级可升两级。

表4 会计师事务所诚信评级标准

评定标准	评定等级
同时符合下列条件: 近五年会计师事务所及所内注册会计师未受到行业协会及相关行政、执法等部门的任何形式的处罚;连续五年均进入全国会计师事务所综合评价前百名;在注册会计师协会组织的事务所分类管理考评中,被评定为A类管理事务所	五星级
同时符合下列条件: 近三年会计师事务所及所内注册会计师未受到行业协会及相关行政、执法等部门的任何形式的处罚;连续三年进入全国会计师事务所综合评价前百名;在注册会计师协会组织的事务所分类管理考评中,被评定为A类管理事务所	四星级
同时符合下列条件: 年度内会计师事务所及所内注册会计师未受到行业协会及相关行政、执法等部门的任何形式的处罚;近一年进入全国会计师事务所综合评价前百名;在注册会计师协会组织的事务所分类管理考评中,被评定为B类管理及以上事务所	三星级
存在下列情形之一: 年度内会计师事务所及所内注册会计师受到约谈、整改、训诫、通报批评的行业惩戒或受到相关行政管理部门的警告处罚;在注册会计师协会组织的事务所分类管理考评中,被评定为C类管理事务所	二星级
存在下列情形之一: 年度内会计师事务所及所内注册会计师受到公开谴责的行业惩戒、除警告以外的行政处罚、民事赔偿处罚、刑事处罚、失信被执行人措施;事务所内部管理不善或发生违反事务所章程,导致股东(合伙人)之间、员工与管理层之间发生纠纷,内部管理失效,无法正常开展工作的;在注册会计师协会组织的事务所分类管理考评中,被评定为D类管理事务所	一星级
存在下列情形之一: 连续两年会计师事务所及所内注册会计师受到行业协会及相关行政、执法等部门的任何形式的处罚;会计师事务所出现未保持设立条件的情况,且未在规定期限内向财政部门备案;因股东(合伙人)之间、员工与管理层之间的矛盾无法解决,内部管理失控,会计师事务所陷入混乱,使行业形象受到损害;在注册会计师协会组织的事务所分类管理考评中,近两年均被评定为D类管理事务所	无星
存在下列情形之一: 连续三年会计师事务所及所内注册会计师受到行业协会及相关行政、执法等部门的任何形式的处罚;会计师事务所或其注册会计师在考评时拒绝提供、明显转移、隐匿有关考评资料或对提供的考评资料弄虚作假;在注册会计师协会组织的事务所分类管理考评中,近三年或以上被评定为D类管理事务所	失信黑名单

表 5 签字注册会计师诚信评级标准

评 定 标 准	评定等级
签字注册会计师五年(含)以上且近五年未受到行业协会及相关行政、执法等部门的处分处罚	五星级
签字注册会计师三年(含)以上且近三年未受到行业协会及相关行政、执法等部门的处分处罚	四星级
签字注册会计师近一年未受到行业协会及相关行政、执法等部门的处分处罚	三星级
年度内签字注册会计师受到约谈、整改、训诫、通报批评的行业惩戒或受到相关行政管理部門的警告处罚	二星级
年度内签字注册会计师受到公开谴责的行业惩戒或受到除警告以外的行政处罚、民事赔偿、刑事处罚、失信被执行人措施	一星级
连续两年会计师事务所及签字注册会计师受到行业协会及相关行政、执法等部门的任何形式的处罚	无星
连续三年(含)以上会计师事务所及签字注册会计师受到行业协会及相关行政、执法等部门的任何形式的处罚	失信黑名单

上市公司、会计师事务所及注册会计师的诚信评级制度设计,提高了审计主、客体的违法违规成本。较低的诚信等级意味着上市公司和会计师事务所的名誉受损、交易机会减少和交易成本增加。诚信等级评定不仅可以作为证监会及注册会计师协会等监管部门考核、奖惩上市公司、会计师事务所、注册会计师的依据,还可作为行业执业质量检查人才库选聘的依据。此外,诚信等级标识的公开化,可以抑制上市公司的财务舞弊动机,降低审计意见购买的可能性,提高双方的诚信水平,降低注册会计师的执业风险。如果在对外公布的上市公司年度报告和审计报告的醒目位置标识上市公司、会计师事务所及签字注册会计师的诚信等级与得分排名,则可以提高财务报告的可信度和审计质量的辨识度,为市场传递更加积极和有用的信号,为投资者的决策提供更加可靠的参考依据。

三、诚信评级在审计收费中的应用

2014年12月,国家发改委印发了《放开部分服务价格意见的通知》,放开部分地方实行定价管理的7项服务价格,其中包括会计师事务所服务、税务师服务、资产评估服务等。会计师事务所提供的审计服务放开价格管制后,《会计师事务所服务收费标准》随即废除。现行的审计服务收费实质上由委托人与会计师事务所共同协商确定,审计收费较低者更容易中标。这种审计价格形成机制一方面促进并鼓励了低价竞争,另一方面降低了会计师事务所的独立性,结果均会导致审计质量下降。准公共物品的定价

应主要考虑使用者的信息需要,真实公允的财务报告及高质量审计报告的生成,需要审计定价覆盖审计成本,需要由具备胜任能力的注册会计师在收集充分、适当的审计证据后得出合理的审计结论,出具恰当的审计意见。

有“经济警察”之称的注册会计师,发挥了维护市场经济秩序的重要作用,分担了政府部门的部分经济监督职能,其提供的产品属于准公共物品,具有外部经济的特征,使用范围较大,涉众面较广。注册会计师报表审计更多地承担了维护中小股东利益、优化资源配置的政府职能,为提高会计信息质量,应改进现行的审计服务收费办法,探索形成更为科学、合理、有效的价格形成机制。一般而言,审计收费由审计服务成本、预期损失费用和会计师事务所的正常利润构成。而审计服务成本取决于实施专业服务的人员所需的技能和知识、培训水平和经验以及所承担的责任和服务所需时间。最早研究审计定价影响因素的学者是Simunic,依据Simunic审计定价多元回归模型,审计收费是由企业风险状况、损失的分担机制、会计师事务所的生产函数和会计师事务所规模决定的^[6]。后来,研究者将更多审计定价的影响因素纳入考量范围。本文在借鉴前期研究成果的基础上,考虑审计报告的准公共物品属性,结合我国审计服务收费的历史与现状,应用上市公司、会计师事务所及注册会计师诚信评级结果,提出了审计收费的确定方式。

对政府及非营利组织、国有非上市公司的审计服务,可以根据不同主体的资产规模实行区间计费或分段累进计费方式计算确定审计费用,以此作为审计服务的最低收费标准。按照上述计费方式计算的审计费用预算达到招标采购服务金额标准的,为防止会计师事务所恶性低价竞争和审计双方勾结虚报预算的情形,可以去掉投标的最高和最低报价,将其他投标事务所报价的平均价作为审计服务价格的参考依据。

对上市公司审计收费的确定,要考虑的因素较多,分两种情况讨论。一是在公司特征方面,除考虑资产规模外,还应考虑合并子公司数量、被审计单位的经营风险(如资产负债率、应收账款及存货分别占总资产的比率,主营业务收入占总利润的比率,净资产收益率,行业风险,政策风险,可持续经营能力)、会计师事务所的声誉、业务的复杂程度(如是否涉及股权投资、衍生金融工具及非常规交易事项的处理

等)、上市公司所在地是否与会计师事务所在同一地区、是否发行外资股、是否存在境外流通股及其占总流通股比例、会计师事务所为客户服务年限、内部审计成本、审计市场的竞争强度等诸多因素。

除以上因素外,上市公司、会计师事务所及注册会计师诚信等级也是确定审计收费的重要依据,这是因为:①如果被审计单位内部控制运行失效,会增加注册会计师实质性测试的工作量,加大审计成本。李越冬等^[7]研究发现,审计费用与内部控制重大缺陷间存在显著正相关关系,注册会计师对内部控制存在重大缺陷的企业收取的审计费用较高。②被审计单位会计基础工作不规范、盈余管理程度较高,也会导致审计差异调整工作量增加,从而增加审计费用。上市公司应于资产负债表日后20日之内将未审财务报告上传至证监会报表数据库,通过财务报表信息系统将未审财务报告与审定财务报告进行比对后,自动计算已调整的各报表项目审计差异汇总数及其占各报表项目未审数的比重。对于不影响利润及资产、负债及净资产的审计调整,视为会计基础工作不规范及内部控制存在缺陷,这同样会加大会计师事务所的审计成本。上述①中反映内部控制运行失效的审计意见及②中审计差异调整已在上市公司诚信评级指标中作为评价因素加以考虑。③上市公司诚信水平与重大错报风险呈反向关系,上市公司诚信等级高,则管理层实施舞弊的可能性小,重大错报风险低,可接受的检查风险水平高,审计成本就低。④会计师事务所及注册会计师诚信水平与实际的检查风险呈反向关系,二者诚信等级越高,收集的审计证据越充分适当,得出的审计结论越客观合理,实际的检查风险越低,审计成本越高。因此,上市公司、会计师事务所及注册会计师诚信等级可以作为调整审计费用的依据。审计费用的调整方式见表6。

表6中:①当年度审计收费以上一年度上市公司支付的审计费用为依据进行调整。②接受委托的会计师事务所及注册会计师诚信等级应一致。③上市公司诚信等级来源于表2,会计师事务所及注册会计师诚信等级来源于表4及表5。④依据表2、表4、表5,当各被评定对象在年度内未受到任何部门任何形式的处罚时,其诚信等级评为五星级,因此审计费用以上年度为基数,按照不同的诚信等级考虑上下浮动5%进行调整。

此外,建议监管部门根据以上审计费用影响因素建立计量经济模型,利用统计软件估计出我国会

表6 审计费用调整

上市公司诚信等级	审计费用调整	会计师事务所及注册会计师诚信等级	审计费用调整
五星级	-10%	五星级	+10%
四星级	-5%	四星级	+5%
三星级	不变	三星级	不变
二星级	+5%	二星级	-5%
一星级	+10%	一星级	-10%
无星	+15%	无星	-15%
失信黑名单	+20%	失信黑名单	-20%

计师事务所审计服务收费的定价模型。以此作为审计费用的确定依据,供会计师事务所和上市公司参考。在此基础上,可以考虑逐步建立审计费用模型应用系统。首先,上市公司根据需要录入定价模型中影响因素的替代变量及相关系数;然后,由会计师事务所进行查验,对于双方评估或认定不一致的地方再行协商确定。由于审计差异调整工作处于审计终结阶段,追加的审计费用可按照调整分录数量及已更正错报金额的一定比例收取,以补偿增加的审计成本。此外,如果分行业建立上市公司经营风险数据库,则更有利于会计师事务所评估重大错报风险,确定审计服务的价格。

二是除考虑前述因素外,还应在上一年度审计收费的基础上,结合本年度资产规模与交易量的变化,子公司数量的变化,股权结构的变化,会计政策及估计的变更,会计师事务所的变更,上市公司及会计师事务所、注册会计师个人诚信等级的变化情况,确定审计服务的价格,但不得低于按照资产规模实行区间计费或分段累进计费方式计算的最低审计收费标准。

为防止会计师事务所因受到上市公司解除业务关系、更换审计机构的威胁而影响独立性的情形,一方面,管理层需向证监会说明更换审计机构的理由,审计机构和注册会计师也应向证监会解释被更换的原因。证监会通过调查取证后,做出是否允许更换会计师事务所的决议。另一方面,为进一步减轻上市公司对会计师事务所及注册会计师独立性的威胁,审计项目的后期费用应由证监会指派第三方金融机构保管。当会计师事务所在审计过程中发现重大错报,需要增加审计时间以获取进一步审计证据时,可以向证监会会计部提出追加审计费用的申请,得到批准后,受托保管审计费用的金融机构向会计师事务所支付追加的审计费用。注册会计师根据业务需要,

可在延长的时间内扩大审计范围、追加审计程序,并延后公布上市公司年报及审计报告。

四、诚信评级在会计师事务所选聘中的应用

在上市公司审计委员会选聘会计师事务所的制度下,如果会计师事务所不配合上市公司意图,可能面临不会被选聘、不再被续聘、被解聘或中止审计业务的情形。为获得审计业务收入,会计师事务所存在配合上市公司进行审计合谋、欺诈投资者的可能性。虽然是由独立董事来选聘会计师事务所,但审计委员会和独立董事本身又隶属或受制于董事会。当委托人的代表——上市公司董事会中的大股东为了自身利益而有意抬高股价时,会指使或授意管理层实施财务舞弊,这时对上市公司有重大收入依赖的会计师事务所的独立性就会受到影响。如果上市公司所有权和经营权完全分离,其董事会成员不在上市公司兼任管理层,抑或上市公司没有实际控制人时,由于其不具备信息优势,管理层就容易凌驾于内部控制之上,可能会串通下属部门和人员实施群体性财务舞弊,对于这种由内部控制固有缺陷导致的重大错报,即使注册会计师完全按照执业准则的要求实施了必要的审计程序并收集了充分适当的审计证据,也未必能查得出重大错报。这种情形既为注册会计师带来了审计风险,也为其与管理层进行审计合谋提供了操作空间。国外关于股东或者政府部门介入公司选聘审计师的相关研究表明,隔离公司管理层对会计师事务所的影响后有助于提高审计质量^[8,9]。

为保证审计质量,除要求注册会计师具有较高的诚信水平和执业能力外,还要求注册会计师具备较高的独立性。为降低委托人“一股独大”和“内部人控制”对注册会计师独立性的威胁,应尽量降低委托人与管理层对会计师事务所选聘的影响程度。本文建议在不违反行业和证监会等监管部门出台的有关选聘会计师事务所管理办法的基础上,通过计算机系统自动撮合审计交易的方式选聘审计主体。此处的自动撮合交易并非以时间和价格优先为原则进行,而是在交易时间内,对已通过评标委员会资格审查、初审和评标评审环节的竞聘会计师事务所,以双方诚信等级为依据进行分类处理。对于诚信评级在三星级(含)以上的上市公司,选聘的会计师事务所及注册会计师的诚信等级在不低于自身等级的前提下,由计算机自动选聘诚信评级得分较高的会计师事务所;对于诚信评级在三星级以下的上市公司,以

会计师事务所及注册会计师诚信等级均高于上市公司诚信等级为前提,选聘诚信评级得分较高的会计师事务所。对于被列入失信黑名单的上市公司,其审计机构由证监会从五星级会计师事务所中招标选聘,或考虑从行业执业质量检查人才库中甄选注册会计师实施审计。

在上市公司、会计师事务所、注册会计师诚信等级对外明示的情况下,无论是投资者、债权人等利益相关方选择上市公司、会计师事务所竞聘被审计上市公司,还是上市公司选聘会计师事务所、会计师事务所招聘注册会计师,人们都更愿意选择诚信水平高的对象。因此,依据明确的、可量化的评级指标评定的诚信等级能帮助投资者、上市公司、会计师事务所、注册会计师等利益相关者做出可靠的决策。诚信评级在审计收费及会计师事务所选聘中的应用有利于促进各方主体守法经营、依法执业,提高诚信水平,进而提高审计质量。

主要参考文献:

- [1] 林晚发,敖小波. 企业信用评级与审计收费[J]. 审计研究,2018(3):95~103.
- [2] 郑莉莉,郑建明. 制度环境、审计声誉机制与收费溢价[J]. 审计研究,2017(5):78~86.
- [3] 张立民,丁朝霞.“四大”会计师事务所在我国差别收费现象的经济学思考[J]. 南京审计学院学报,2006(3):56~60.
- [4] 方军雄. 转型经济中声誉机制有效性研究[J]. 财经研究,2011(12):16~26.
- [5] 胡海燕,唐建新. 招标选聘审计师、审计质量与审计收费[J]. 会计研究,2015(3):79~86.
- [6] Dan A Simunic. The Pricing of Audit Service: Theory and Evidence [J]. Journal of Accounting Research,1980(18):161~190.
- [7] 李越冬,张冬,刘伟伟. 内部控制重大缺陷、产权性质与审计定价[J]. 审计研究,2014(2):45~52.
- [8] Mayhew B. W., J. E. Pike. Does Investor Selection of Auditors Enhance Auditor Independence? [J]. The Accounting Review,2004(87):149~171.
- [9] Dao M., et al. Shareholder Voting on Auditor Selection, Audit Fees, and Audit Quality [J]. The Accounting Review,2012(79):797~822.

作者单位:太原学院财务与会计系,太原 030002