

审计收费影响因素实证研究文献综述

叶 炜

(北方民族大学商学院 银川 750021)

【摘要】 本文对有关审计收费影响因素的既有研究成果进行了系统的梳理,旨在从理论上加深人们对审计收费相关问题的认识,以期为后续研究者提供参考。

【关键词】 审计收费 影响因素 文献综述

近年来,随着国内外审计市场竞争的日趋激烈,审计收费作为影响审计服务质量的重要因素之一,引起了审计理论界、实务界和政府监管部门的持续关注。国内外学者对审计收费影响因素进行了广泛的研究,并形成了大量卓有成效、各有侧重的研究成果。

一、审计收费影响因素的国外研究文献综述

国外关于审计收费影响因素的研究大多借鉴了 Simunic (1980)的模型,其模型的解释度达到了 46%。随后,英国、加拿大、澳大利亚、新西兰、新加坡等国家的学者,也对本国或本地区审计收费的影响因素进行了实证研究。这些国家的审计市场环境具有一些共同特征:首先,市场是竞争的;其次,大规模会计师事务所占有很大的市场份额,同时这些大规模会计师事务所的审计服务质量明显高于小规模会计师事务所;再次,审计市场相对成熟,各种制度和监管政策相对稳定。这些国家

度的反映。

其二,“新信息论”揭示了关于审计的更深层次的内容。没有人敢说自已真正发现了审计本质,因为人的认识总是有缺陷的,难免受到外部环境和自身能力的制约。但是不可否认,“新信息论”确实揭示了一些关于审计的更深层次的内容。一方面,它认为审计是通过审查和评价来生产那些关于被审计单位一段时期内的经济活动是否符合委托代理契约要求或相关标准的信息,并将其传递给有需要的人的一个系统过程。审计工作的基本程序是审查、评价和表达,主要产品是审计信息,这就阐明了审计能够存在的根本原因。另一方面,“新信息论”也为人们更加合理地解释“审计是什么、审计与其他社会活动有什么不同、审计为什么具有监督和服务功能以及审计为什么能够发挥控制或促进作用”等基本理论问题提供了客观依据。从这一点上来说,“新信息论”与审计本质的概念和基本特征相符。

其三,“新信息论”为审计理论的发展指明了方向。“新信息论”将整个审计过程分解为“两个阶段,一种产品”,“两个阶段”即生产阶段和传递阶段,“一种产品”即审计信息。所有的审计理论研究工作都可以围绕“两个阶段,一种产品”展开,比

的学者们在研究过程中结合各国、各地区审计市场和上市公司的特点,不断在模型中加入一些新的变量进行分析。

Simunic (1980)研究发现:被审计单位的规模(以总资产来反映)是影响审计收费的主要因素,被审计单位纳入合并报表范围的子公司个数、所涉及的行业数目、应收款项占总资产的比重、存货占总资产的比重、近三年是否发生过亏损、当年是否得到非标准审计意见等因素也对审计收费有显著影响,但是资产收益率和会计师事务所为客户已提供审计服务的年限并不是显著影响审计收费的因素。至于当时备受关注的“八大”会计师事务所是否收取了溢价的问题,Simunic (1980)研究发现,不仅没有证据表明“八大”会计师事务所存在垄断定价行为,而且有少许证据表明“八大”会计师事务所存在规模经济,它们通过降低审计收费的方式将这部分利益转移给了客户。

如:围绕审计信息的生产阶段,需要解决生产工具、技术方法、生产人员、生产效率及产品质量等问题;围绕审计信息的传递阶段,需要解决传递哪些信息以及如何传递信息等问题;围绕审计信息本身,需要确定审计信息的性质、内容和载体等。

总之,“新信息论”为未来审计理论的发展指明了方向,同时也为构建完整的审计理论体系提供了新的基础。上述特点充分说明“新信息论”已经具备成为审计本质理论的基本特征,因此可以说它是关于审计本质的新观点。

主要参考文献

1. 刘家义.以科学发展观为指导 推动审计工作全面发展.审计研究,2008;3
2. 徐政旦等.审计研究前沿.上海:上海财经大学出版社,2002
3. 蔡春.审计理论结构研究.大连:东北财经大学出版社,2001
4. 文硕.世界审计史.北京:中国审计出版社,1990
5. 中国注册会计师协会编.审计.北京:经济科学出版社,2007
6. 石爱中,胡继荣.审计研究.北京:经济科学出版社,2002

此后,不少学者运用 Simunic 的模型对不同国家、不同时期、不同审计市场的审计收费问题进行了研究,并将一些新的解释变量(如客户的参与程度、客户的所有权结构、审计合同的类型、客户所处的地域等)引入模型,但是 Simunic 的模型所创建的基本框架并没有发生实质性的改变。例如, Taylor 和 Baker(1981)通过研究英国审计市场发现:上市公司的规模和经济业务的复杂程度对审计收费的解释度为 79%,并且在 0.01 的水平上显著。Franc(1984)用修正过的 Simunic 的模型考察了澳大利亚审计市场,发现上市公司的资产规模、控股子公司个数及会计师事务所规模与审计收费显著相关。Fir(1985)通过考察新西兰审计市场发现:资产规模、应收账款占总资产的比重以及审计风险与审计收费显著相关,会计师事务所规模对审计收费的影响不显著。Palmros(1989)分析了会计师事务所与客户之间签订的合约类型对审计收费的影响,认为固定费用合同下的审计收费一般较低。

由于上述学者研究的是不同国家、不同时期、不同审计市场的审计收费情况,所以他们得出的结论并不完全一致。但值得注意的是:几乎所有的研究都发现被审计单位的资产规模和子公司个数是影响审计收费的重要因素。

二、审计收费影响因素的国内研究文献综述

国内对审计收费问题的研究始于 20 世纪 90 年代会计师事务所的脱钩改制。王杭军指出,我国审计收费存在一明一暗两个问题。所谓“明”的问题,是指与注册会计师制度发展较为成熟的国家相比,我国审计收费明显偏低;所谓“暗”的问题,是指我国注册会计师在审计中存在着大量不确定的审计收费。喻小明认为,审计收费过低是会计师事务所之间竞争的产物,而导致价格竞争的根源在于企业对注册会计师高质量审计服务的需求不足。

2001 年以前,会计师事务所的审计收费一直都不为外界所知。直到 2001 年 12 月证监会发布《公开发行证券的公司信息披露规范问答第 6 号——支付会计师事务所报酬及其披露》,该规范问答才对支付报酬的内容和形式做出了具体的规定。2002 年证监会修订了《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 2 号——年度报告的内容与格式》,要求上市公司除披露报告年度支付给会计师事务所的报酬之外,还需要披露会计师事务所已为公司提供审计服务的年限。证监会上述规定的出台,规范了上市公司信息披露的行为,提高了信息披露质量。

我国目前的研究基本上也都沿用了 Simunic(1980)的模型。王振林(2002)是国内较早系统地采用实证方法研究我国审计收费影响因素的学者,他主要研究了影响我国审计市场审计收费的主要因素,发现影响我国审计市场审计收费最主要的因素是被审计单位规模等。罗栋梁(2002)以 Simunic 的模型为基础,选用客户资产规模、经济业务的复杂程度和审计风险三个方面的替代变量,利用 284 家样本公司 2001 年的年报数据进行多元回归分析,发现上市公司的资产总额、纳入合并范围的子公司个数、涉及的行业数这三个因素对审计收费有显著影响。胡玉明、鲁海帆(2003)认为目前的审计服务定价

模式影响了我国会计师事务所的可持续发展。他们认为审计服务作为一种产品,具有独特的价值和使用价值,审计服务的成本应该包括基本费用、风险补偿费用和正常利润等。

目前我国的审计服务定价模式不符合会计师事务所的行业特征,市场定价将是我国审计服务定价模式的发展方向。余玉苗、刘颖斐(2003)通过建立审计收费的需求决定模型和供给模型,分析了审计服务的供求双方是如何确定审计收费的,进一步阐述了影响审计收费的主要因素,并据此提出了规范审计收费行为的若干建议。刘斌、叶建中等(2003)利用 Simunic 的模型从理论上分析了可能影响我国上市公司审计收费的相关因素,并采用多元线性回归方法对 590 家样本公司 2001 年年报披露的数据进行了实证分析,发现上市公司的规模、经济业务的复杂程度以及上市公司所在地是影响我国上市公司审计收费的主要因素。韩厚军、周生春(2003)对我国上市公司 2000 年和 2001 年支付给会计师事务所的报酬情况进行了分析,发现 2000 年的审计费用与公司总资产、子公司个数显著相关;2001 年的审计费用除了与上述两项因素显著相关外,还与资产负债率、审计意见类型显著相关。

伍丽娜(2003)分别运用 Simunic 的模型和修正的 Simunic 模型对 282 家样本公司 2000 年和 2001 年审计收费的影响因素进行了分析,发现运用这两个模型得出的结论是一致的。张铁铸(2003)研究发现,上市公司规模和会计师事务所规模是影响审计收费的重要因素。王善平、李斌(2004)也借鉴了 Simunic 的模型,以 2002 年深市上市公司为研究对象,对影响我国上市公司审计收费的相关因素进行了实证分析。结果表明,上市公司的总资产、子公司个数、会计师事务所规模与上市公司所在地是影响我国上市公司审计收费的主要因素,而存货与资产总额之比、应收款项与资产总额之比、资产负债率、净资产收益率、审计任期、审计意见类型以及审计任期与审计意见类型的交互效应对审计收费的影响并不显著。张艳、李书锋(2004)则选取深证 100 指数样本股和上证 180 指数样本股共 280 家上市公司 2002 年年报披露的审计收费数据,利用 Simunic 的模型进行了多元回归分析。他们研究发现,上市公司的资产总额、纳入合并范围的子公司个数、会计师事务所已提供审计服务的年限和地区差异是影响我国上市公司审计收费的主要因素,而存货占资产总额的比重、应收账款占资产总额的比重、资产负债率和审计意见类型对审计收费不存在显著影响。朱小平、余谦(2004)从 2002 年公布年报的上市公司中选取 870 家符合条件的上市公司,建立多元线性回归模型对审计收费的影响因素进行了实证分析,研究发现:公司规模、应收账款占总资产的比重、存货占总资产的比重、会计师事务所为上市公司提供审计服务的年限、公司所在地、公司是否发行外资股等变量对审计收费产生了显著影响。李寿喜(2004)分析了上市公司单位资产的审计收费情况,发现审计收费占被审计单位资产规模的比例大多在 0.01%~0.05%之间,并且该比例随着公司规模的扩大不断递减。

宋衍蘅、殷德全(2005)认为,注册会计师更换以后,审计费用可能上升也可能下降。①对于审计费用上升的公司来讲,

审计费用的上升幅度与公司的盈余管理幅度呈正相关关系。对盈余管理动机强烈的公司来说,注册会计师在确定审计收费标准时就已经预计到了未来审计结果可能带来的风险,并为此风险要求了较高的报酬。因此,盈余管理动机越强的公司,审计费用越高,反之亦然。②对于审计费用下降的公司来讲,审计费用的下降幅度与公司财务状况呈正相关关系。因为对于财务状况恶化的公司来讲,注册会计师更愿意降低审计收费标准以争取客户、扩大市场份额。因此,公司财务状况越差,审计费用越低,反之亦然。

刘成立(2005)也对审计师变更与审计收费之间的关系进行了探讨,发现审计师变更对审计收费没有明显的影响,即审计师变更没有带来明显的审计收费变动。也有部分论文将会计师事务所的规模或品牌因素作为诸多解释变量中的一个,分析其对审计收费的影响。耿建新、房巧玲(2006)重点对国际“四大”所是否比我国本土会计师事务所收取了更高的审计费用进行了研究,结果表明:国际“四大”所收取的审计费用并未显著地高于我国本土会计师事务所,会计师事务所并没有因为“身份”的不同而导致其在审计收费上的差异。张小会、王培兰(2007)从2005年公布年报的上市公司中,挑选出符合条件的959家上市公司,建立了审计收费影响因素的多元线性回归模型,对审计收费的影响因素进行了实证分析。研究结果表明,以下几个变量显著地影响了审计收费:公司规模、是否由国际“四大”所或国内“十大”所审计、上市公司所在地、会计师事务所为上市公司已提供审计服务的年限。

由此可见,国内对于审计收费影响因素的研究并未得出完全一致的结论。其中,对于资产负债率、应收款项所占比重、审计意见类型、审计任期、会计师事务所规模等因素是否显著影响了审计收费的问题,不同学者得出了不同的结论。当然,在有些问题上学者们已经基本达成了共识,例如,几乎所有研究在设计解释变量时都考虑了被审计单位的资产规模、经济业务的复杂程度、风险大小、会计师事务所个体特征等几个方面,并且发现被审计单位的资产规模和子公司个数是影响审计收费的两大重要因素。

三、结论及建议

从以上的分析可以看出,虽然国内关于审计收费影响因素的实证研究在数量和质量上已得到了一定的提高,但与国外研究相比还有很大的差距。

1. 国内的研究仍旧处于一个起步阶段。其原因主要有:一方面,半强式有效的资本市场尚未建立。有效市场假说是会计实证研究的基石,西方国家资本市场的建立历史悠久,其资本市场已基本实现了半强式有效,在此基础上就出现了较多的关于审计收费影响因素的实证研究。而我国在1990年底才成立上海证券交易所,资本市场建立也只有很短的时间,资本市场上亟待解决的问题还比较多,资本市场尚无法实现半强式有效。加之国内相关数据还不是很完整、国内学者进行实证

研究的时间并不长,关于审计收费影响因素的实证研究还未大规模出现也就在情理之中了。另一方面,上市公司关于审计收费信息的披露还不规范。上市公司在其年报中对审计费用的披露质量不高,披露支付报酬的方式千差万别:有的按年度汇总披露;有的按实际支付的报酬加以披露;有的按非人民币货币披露。因此,实证研究所依靠的数据也就无法有效获得,从而导致相关研究的论文数量有限,质量还有待进一步提高。

2. 国内对审计收费影响因素的实证研究还存在许多“空白”。国内已经进行的实证研究基本上是套用国外实证研究的模型。从上述国内外对审计收费影响因素问题的研究来看,国内的实证研究考虑的因素不够全面,几乎所有的模型都只考虑了影响审计服务定价的市场因素,而忽略了政府因素。而从现实情况来看,考虑市场因素虽然有利于充分发挥审计收费作为一种激励机制的作用,能够吸引更多高素质的人才加入审计行业,但是不考虑政府因素可能会令审计质量得不到保障。因此,可以考虑把政府因素作为一个影响变量进行合理量化,并纳入审计服务定价模型。

3. 国内对审计收费问题的规范研究仍有许多亟待解决的问题。比如,对审计行业生产函数(投入产出关系)的定量分析,审计成本计量应考虑的因素;审计服务定价模型参数的估计和修正;所有权结构、公司治理与审计服务定价的关系;内部控制质量与审计服务定价的关系;非审计服务与审计服务定价的关系等。对以上问题的深入研究将有助于我们了解和掌握审计服务的定价规律,起到规范审计服务定价、提高审计质量、增强审计独立性的作用,同时还可以为政府制定相关的审计服务定价政策提供参考。

【注】本文为北方民族大学科研项目“上市公司审计收费影响因素的实证分析”(项目编号:2007Y015)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 罗栋梁. 上市公司审计费用决定因素的一般性研究. 证券市场导报, 2002; 12
2. 刘斌, 叶建中, 廖莹毅. 我国上市公司审计收费影响因素的实证研究——深沪市2001年报的经验证据. 审计研究, 2003; 1
3. 伍丽娜. 审计定价影响因素研究——来自中国上市公司首次审计费用披露的证据. 中国会计评论, 2003; 1
4. 韩厚军, 周生春. 中国证券市场会计师报酬研究——上市公司实证数据分析. 管理世界, 2003; 2
5. 王善平, 李斌. 我国上市公司审计收费影响因素的实证分析——来自深市上市公司的经验数据. 财经理论与实践, 2004; 2
6. 张艳, 李书锋. 上市公司审计收费影响因素的实证分析. 管理评论, 2004; 5