

对国际四大会计师事务所垄断利润的剖析

王丽瑞

(江苏科技大学经济管理学院 江苏镇江 212003)

【摘要】 本文通过对比 2001~2006 年国际四大会计师事务所和国内会计师事务所在我国审计市场的收费和收入情况,剖析了国际四大会计师事务所在我国审计市场收费高的原因,认为这样的高收费不全部缘于其高质量,其很大部分来自于“寡头垄断”的利润。

【关键词】 会计师事务所 审计收费 寡头垄断

2007 年 8 月 30 日,第十届全国人民代表大会第二十九次会议通过了《反垄断法》,该法的颁发对注册会计师行业的发展具有深远的意义。本文根据《反垄断法》的有关精神,研究了国际四大会计师事务所(普华永道会计师事务所、毕马威华振会计师事务所、德勤华永会计师事务所和安永华明会计师事务所)在我国审计市场上的垄断利润问题。

一、国际四大会计师事务所审计收费的现状

从历年各上市公司公布的审计收费数据看,四大会计师事务所的收费标准远远高于国内会计师事务所的收费标准。一般情况下,对于同一审计项目,四大会计师事务所的收费通常要高出国内会计师事务所的 2~5 倍。以下是最近几年四大会计师事务所在我国的审计收费情况及其发展趋势。

2001 年,我国会计师事务所中业务收入排名前十位的会计师事务所业务收入总和近 3.7 亿元, 占所有会计师事务所业务总收入的一半以上,其中原五大会计师事务所(包括原安达信华强会计师事务所)的收费占 2/3。1 147 家上市公司中共有 139 家聘请了五大会计师事务所进行审计,其披露的平均审计费用为 162.91 万元,而同年国内会计师事务所的平均审计费用仅为 70.4 万元。

2002 年,四大会计师事务所在我国的业务总收入已达 16.94 亿元,占 2002 年我国百强会计师事务所业务总收入的 38.23%。从业务总收入来看,四大会计师事务所不仅占据了我国审计市场的前四名,而且其收入也远远高于我国会计师事务所。

2003 年,四大会计师事务所当年业务总收入占百强会计师事务所业务总收入的 37%左右,业务收入最高的为普华永道会计师事务所,达 9 亿多元。在业务收入排名前十位的会计师事务所中,四大会计师事务所占据了前四名,上海立信长江会计师事务所排在四大会计师事务所之后,位居第五,业务收入达 1 亿多元。虽然上海立信长江会计师事务所业务收入在国内会计师事务所中排名第一,但其尚不及四大会计师事务所最后一名(安永华明会计师事务所)收入的一半(34.5%)。

2004 年,四大会计师事务所在我国的业务总收入高达 32

亿多元,已占当年我国整个行业总收入的 20%左右,排名第一的普华永道会计师事务所,其业务收入达 12.5 亿元,排名最后的安永华明会计师事务所也有 6.3 亿元的业务收入,而我国规模最大的会计师事务所上海立信长江会计师事务所 2004 年的业务收入仅为 1.5 亿元。

2005 年,业务收入排名前百家的会计师事务所业务总收入达 92.95 亿元,其中四大会计师事务所的业务总收入之和达 47.09 亿元,占前百家会计师事务所业务总收入的 50%以上,占全行业业务总收入的比例也超过 1/4,排名第一的普华永道会计师事务所更是以 18 亿元的收入占全行业业务总收入的 10%,而我国业务收入排名前十位的会计师事务所业务总收入合计数也不过 13.15 亿元。

2006 年,业务收入排名前百家的会计师事务所业务总收入达 118.09 亿元,占我国会计师事务所年度业务总收入的 53.40%,其中,四大会计师事务所的业务总收入达 62.59 亿元,占前百家会计师事务所业务总收入的 53%,占全行业业务总收入的 28.3%,排名第一的普华永道会计师事务所业务收入为 20.37 亿元,排名最后的毕马威华振会计师事务所业务收入也达 12.37 亿元。而我国会计师事务所中排名第一的上海立信长江会计师事务所 2006 年的业务收入仅为 2.19 亿元。

从 2001~2006 年会计师事务所的收入情况看,2002 年以来,四大会计师事务所一直是我国审计市场的前四强,而且它们与我国会计师事务所的收入差距也越来越大。综观 2001~2006 年我国审计市场的收入状况,如果说四大会计师事务所在我国审计市场处于寡头垄断地位也不过分,因为其各年业务收入不仅稳居前四位,而且遥遥领先于我国会计师事务所,其审计收费也远远高于我国会计师事务所。

二、高收费是否带来了高质量的审计

一般的情况下,人们认为高审计收费是缘于高质量的审计服务。例如 1978 年,美国注册公共会计师协会(AICPA)下属的Cohen 委员会发现,65%的已离开会计职业界的人士和 56%的业内人士认为低额的审计费用不适当地影响了审计程序和

时间预算;进而指出,不合格审计产生的最重要原因是低额的审计费用所导致的时间压力。十年后,AICPA 下属的 Treadway 委员会于 1987 年又得出了同样的结论:会计公司之间激烈的竞争导致了审计费用上的巨大压力,费用上的压力又带来了相应的问题,如减少人员编制、减少时间预算以及在审计约定中减少注册会计师及业务辅助人员。但是,高审计收费是否一定带来高质量的审计服务呢?理论界的观点并不一致。有的观点认为,审计质量和审计收费之间是彼此独立的,两者之间不存在直接的相互决定关系,审计收费的高低与被审计单位的规模、经济业务和会计事项的复杂程度及审计风险等因素有关,审计收费的变化并不必然表明审计质量的差异。但也有研究发现,审计质量和审计收费之间存在一定的线性关系,例如 1994 年,科伯莱等的实证研究表明,审计费用与审计产品的质量呈正相关关系,即会计公司和注册会计师提供的审计服务的质量越好,审计收费越高。但过高的审计费用也可能使委托人选择规模较小的会计公司。

因此,从普遍意义上讲,审计收费和审计质量之间虽然没有直接的相互决定关系,但确实存在千丝万缕的联系。但是,四大会计师事务所在我国的高审计收费是否带来了高质量的审计服务呢?联合国贸发会议的一份报告指出,国际五大会计师事务所(现为四大会计师事务所)在给亚洲公司进行审计时,采用较低的审计标准,而同时又以其令人尊敬的会计职业名声签署审计报告,给人以公司财务状况健康的假象,这说明一些会计师事务所并没有在上述地区提供与其收费相符的服务品质。我国的相关研究也表明,没有相关的证据说明四大会计师事务所的审计质量高于其他会计师事务所,例如刘峰、周福源(2004)的研究没有发现四大会计师事务所提供了更高质量审计服务的证据,他们认为,在同样的法律环境下,四大会计师事务所并没有动力去提供高质量审计;刘运国、麦剑青的研究也发现,与其他会计师事务所相比,四大会计师事务所在我国审计市场的审计质量没有显著差异。

与此同时,在审计市场上,2001 年,毕马威华振会计师事务所在锦州港案件中涉嫌财务造假,成为首家被卷入被告的四大会计师事务所;2005 年 7 月,财政部公布例行的会计信息质量公告,普华永道会计师事务所被责令整改;2005 年 8 月,德勤华永会计师事务所被认为涉嫌在对科龙公司审计过程中存在审计程序不充分、不适当,未发现科龙公司现金流量表重大差错等问题;2006 年 9 月 5 日,普华永道会计师事务所被上海外高桥保税区开发股份有限公司推上仲裁庭,并索赔 2 亿元。这一系列涉嫌违规事件表明,四大会计师事务所提供的审计服务质量并未与其高收费相对应。

三、国际四大会计师事务所在我国存在垄断利润的制度背景

既然在我国的审计市场上四大会计师事务所提供的审计服务质量并未与其高审计收费相对应,那么四大会计师事务所为什么仍然能够维持审计收费的高水平呢?可能的解释就是四大会计师事务所存在垄断利润。从我国审计市场的制度背景分析,笔者确实发现存在如下一些原因可能导致四大会

计师事务所的垄断利润。

1. 政府部门的行政权力导致四大会计师事务所的高收费。根据《反垄断法》的要求,任何行政机关和法律法规授权的具有管理公共事务职能的组织不得滥用行政权力,限定或者变相限定单位或者个人经营、购买、使用其指定的经营者提供的商品。但是在我国的审计市场上,行政部门通过行政手段限定公司聘用四大会计师事务所的做法却屡见不鲜。例如 2001 年中国证监会颁布的《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 16 号——A 股公司实行补充审计的暂行规定》要求上市公司首发及再融资时,财务报告除由国内会计师事务所进行法定审计外,还必须由国际会计师事务所进行补充审计。这等于间接地命令这类上市公司必须聘用四大会计师事务所进行审计。再如 2004 年深圳市明确规定深圳基础产业国有企业年度审计工作将全部由四大会计师事务所承担。行政管理部门的这种行为,直接导致四大会计师事务所可以高于国内会计师事务所数倍的价格承接业务,其中因行政管理部门的行政权力导致的垄断利润是不言而喻的。

除了上述行政部门限定国有企业或上市公司聘用四大会计师事务所的行为,国内行政部门出台的不同物价监管政策也导致了四大会计师事务所和国内会计师事务所之间收费水平的差距。根据计价格[1999]2255 号文件《中介服务收费管理办法》的有关规定,国内会计师事务所的审计收费标准主要采取政府指导价,由国家物价管理部门授权中国注册会计师协会制定行业审计收费标准,其收费主要以被审计单位的资产总额或注册会计师的工作小时为标准。而四大会计师事务所的收费则不受我国行业指导收费标准的限制,采取的是市场调节价。由于注册会计师协会制定的行业指导价明显低于市场调节价,因此,无形中导致四大会计师事务所的收费水平要高于国内会计师事务所,从而在一定程度上加大了四大会计师事务所与国内会计师事务所的收入差距。

2. 四大会计师事务所之间的垄断协议。根据《反垄断法》的要求,具有竞争关系的经营者不应该达成垄断协议以固定或变更商品的价格。那么,四大会计师事务所之间就审计收费的标准是否存在垄断协议呢?在现实的审计市场中,我们并未发现类似的协议,相反,我们发现对于相同的客户,四大会计师事务所的报价也可能存在很大的差别,但这并不表明四大会计师事务所之间不存在垄断协议。例如安永华明会计师事务所的董事长葛明在接受媒体采访时就指出,四大会计师事务所的收费水平都差不多,就像五星级酒店一样,四大会计师事务所有一套标准,那就是根据项目动用多少人,要动用什么级别的人,这些人按照不同的级别有不同的收费标准,同时根据项目需要多少时间来确定审计收费。而对于不同级别员工的收费标准,四大会计师事务所之间的差别并不大。

3. 四大会计师事务所拥有的市场支配地位。根据《反垄断法》的要求,禁止具有市场支配地位的经营者以不公平的价格销售商品。但是从我国目前的审计市场情况看,一些审计市场上已经形成了四大会计师事务所寡头垄断的局面,例如境外上市公司的审计市场全部由四大会计师事务所垄断,四大

内部审计在防范舞弊中的应用

田明

(中国工商银行内部审计局武汉分局 武汉 430071)

【摘要】 内部审计在组织中的作用越来越重要,防范舞弊的发生正是内部审计本质的自我回归,是现代审计在特定历史时期的重要责任。本文基于舞弊的危害性,阐释了防范舞弊的主要途径。

【关键词】 内部审计 舞弊 风险

近年来舞弊案经常发生,不仅影响财务数据的真实性和可靠性,对企业乃至整个社会的影响都非常大。内部审计在防范舞弊方面有先天的优势,内部审计人员有责任通过评价内部控制系统的有效性揭露业务经营部门存在的风险,以防止舞弊。面对严峻的形势,如何防范舞弊不仅只是技术问题,而且关系到内部审计的生存和发展。

一、舞弊的危害性

笔者认为,对会计舞弊最权威的定义是2001年发布的《独立审计具体准则第8号——错误与舞弊》中对会计舞弊的定义,即导致会计报表产生不实反映的故意行为。其主要包括:①伪造、变造记录或凭证;②侵占资产;③隐瞒、删除交易或者事项;④记录虚假的交易或者事项;⑤蓄意使用不当的会计

政策。

舞弊的危害性很大,主要表现在以下几方面:①严重破坏市场经济秩序。舞弊的存在不仅直接影响国家的财税收入,造成各项经济指标失真,而且导致国家的经济政策、法规与实际状况相背离,影响国家的宏观调控。②危及经营主体的生存和发展。有些企业不惜以信誉为代价,违背诚信原则,在优胜劣汰的生存法则下,终将被逐出市场竞争的舞台。③若企业有舞弊行为,与之相关联的企业也可能受牵连。同时,舞弊的发生也会严重危害公众利益。

二、预防舞弊的主要途径

1. 组织目标的可行性。组织目标设置不当,超越了执行人的能力范围,反而会对执行人产生不当的压力,执行人可能

国有商业银行的审计市场也已经全部由四大会计师事务所垄断。大型国有企业的审计中,四大会计师事务所所占的份额也越来越大。那么在哪些审计市场上,四大会计师事务所是否收取了更高的审计费用呢?

为此,笔者考察了四大会计师事务所的客户中处于不同市场的客户收费情况。我们发现,对于相同资产规模的公司,如果该客户处于四大会计师事务所寡头垄断的市场,其审计费用的平均水平要高于那些未处于四大会计师事务所垄断市场上的客户。这在一定程度上说明,四大会计师事务所在其垄断的市场上采取了不公平的收费标准。

四、结论

综上所述,正是由于特殊的制度背景以及四大会计师事务所在国际审计市场上的品牌和声誉,导致国内有关部门在四大会计师事务所进入我国审计市场时给予了诸多政策方面的优惠,其目的是希望借助四大会计师事务所的信誉和高质量的审计提升国内注册会计师行业的诚信水平和执业质量,从而提高我国上市公司会计信息的质量,如实反映上市公司存在的问题,以促使国内上市公司能够守法经营。但前文述及国内外的报告研究以及一系列四大会计师事务所涉嫌的违规事件表明,四大会计师事务所提供的审计服务质量并未与其高收费相对应。

因此,笔者认为,我国政府和企业过分信任和推崇四大会计师事务所而导致四大会计师事务所在我国审计市场上的高收费不全部来自其高质量,很大部分来自“寡头垄断”的利润,即四大会计师事务所在我国的审计市场上存在垄断利润。注册会计师行业的监管机构和相关政府职能部门应根据《反垄断法》的有关要求,为我国会计师事务所创造一个公平、合理的竞争环境,而不应让四大会计师事务所的高收费吞噬我国审计市场大部分的利润。

主要参考文献

1. 漆江娜,陈慧霖,张阳.事务所规模·品牌·价格与审计质量——国际“四大”中国审计市场审计收费与质量研究.审计研究,2004;3
2. 李连军.审计市场中的信号显示机制:理论与实证分析.产业经济研究,2005;1
3. 郭宏超,马宜.四大会计师事务所高收费吞噬国内审计市场.经济观察报,2004-11-31
4. 张立民,丁朝霞,钱华.“四大”会计师事务所在我国差别收费现象的经济学思考.南京审计学院学报,2006;3
5. 刘运国,麦剑青.论四大会计师事务所的审计质量——来自中国证券市场的初步证据.中山大学学报(社会科学版),2006;3