



审计收费与审计质量的关联性研究



中国海洋大学管理学院 房巧玲(博士) 四川中源会计师事务所有限公司 唐书虎

【摘要】 在审计市场中,需求传递机制和质量显示机制的有效性水平可以有多种组合,而在不同的组合下,审计收费与审计质量之间的关联性呈现出不同的特征。本文拟对这两者之间的关联性进行分析。

【关键词】 审计收费 审计质量 关联性

一、审计收费与审计质量的涵义

审计收费是指审计服务的价格,由审计市场上审计服务的供给方和需求方共同决定。对于供给方而言,审计收费将用于弥补其耗费的审计成本,并获得一定的利润,同时审计收费水平的高低在一定程度上影响了其供给决策。对于需求方而言,审计收费是其为了获得审计服务的效用而愿意支付的成本,审计收费水平的高低体现了其对所接受审计服务的认同程度。

审计质量的高低取决于审计服务在多大程度上符合审计服务需求者的预期,或者说在多大程度上满足了他们的要求。需要指出的是,审计服务市场中的需求者包括两类:

(1)最终需求者。最终需求者是指审计服务的最终消费者,即真正需要利用审计结果判断被审计单位信息披露可靠程度的各利益相关者。审计服务是在资源所有权和使用权分离的情况下,为了满足资源提供者监督经营管理者受托经济责任的履行情况而产生的。资源提供者对经营管理者所提供经营活动信息的可靠性存在正当的怀疑,从而需要审计服务能够对此提供合理的保证。在现代经济生活中,审计服务的最终需求者就是资本市场中现实或潜在的资金提供者(包括投资者和债权人)。

(2)代理需求者。在现实经济生活中,当审计服务的最终需求者人数众多、分布广泛时,他们各自独立地提出审计服务需求是不现实的,这通常就需要有一个能够代表其根本利益的机构代其提出审计服务需求。以上市公司年度会计报表审计为例,由于其最终需求者人数众多、构成复杂,并且分布极为广泛,从而通常由公司股东大会代其提出审计服务需求。本文将这部分“代言人”称为审计服务的代理需求者。然而,审计服务的代理需求者只不过充当了市场交易中传递需求的角色,真正有资格对审计质量高低做出最终评判的只能是审计服务的最终需求者。

二、审计市场的特殊性对审计收费与审计质量关联性的影响

就审计服务而言,审计服务价格与审计质量之间的关系虽然在总体上仍受市场一般规律的支配,但具体表现则由于受到审计市场特殊性的影响而呈现出一定的复杂性,这些影响主要表现为:

1.审计服务的购买者即审计委托人可能是审计服务的最终需求者,但更多的情况下是审计服务的代理需求者。在这种情况下,审计服务的代理需求者追求的是自身效用最大化,这不可避免地导致与审计服务的最终需求者效用最大化目标存在不同程度的偏离。能为审计服务的最终需求者带来效用增加的审计质量提高对审计服务的代理需求者而言并不一定也意味着更大的效用。换句话说,审计服务的代理需求者所期望的质量水平是能够为其自身带来更大效用的质量水平,而不一定是理想市场环境下的高质量水平。而在审计服务的代理需求者实际控制审计聘约签订的情况下,审计服务的供给显然将以满足代理需求者的目标为导向,从而理想的均衡状态就可能被打破,并产生新的供求与价格均衡。

可以看出,从审计市场中需求方的角度来说,审计服务的代理需求者与审计服务的最终需求者的目标取向存在多大程度的偏差,即审计服务的代理需求者能够在多大程度上真正代表审计服务的最终需求者的根本利益,使审计服务的最终需求者的真实需求不偏不倚地、顺畅地传达出来,决定了审计市场实际达到的供求和价格均衡在多大程度上偏离了理想均衡状态,进而决定了现实审计服务价格在多大程度上偏离了审计服务的最终需求者实际感知的审计质量水平,即审计服务价格与审计质量之间具有多大程度的关联性。

2.对审计服务质量的评价相当困难。一方面,需求者很难接触到记录会计师事务所审计过程的工作底稿;另一方面,需求者通常也并不具备必要的专业知识,这就使得他们很难根据对审计服务提供过程的直接评价来衡量审计质量的高低。因此,他们通常只能根据利用审计信息所产生的后果是否达到了预期效果来对审计质量做出评价。但这一评价结果不可避免地滞后于审计服务的提供。在这种情况下,当需求者需要判断所购买审计服务的质量水平并决定愿意支付的费用时,就不得不寻求能够显示所购买服务质量的替代信号,如根据供给者以往审计服务的质量推断其当前服务质量。这往往集中地体现在审计服务供给者的声誉、涉及诉讼多寡等特征中。

可以看出,从供给方的角度来说,审计市场中服务质量显示机制能够在多大程度上满足需求者辨别服务质量的需求即服务质量显示机制的有效性水平,决定了需求者对服务

质量的推断在多大程度上偏离了实际服务质量,进而决定了与“推断审计质量”相对应的现实审计服务价格与实际审计质量具有多大程度的关联性。

需要指出的是,需求传递机制和质量显示机制的有效性都是审计市场有效运行的重要前提,前者主要是对审计服务的代理需求者行为的约束,后者则主要作为一种消除需求者信息劣势的手段发挥作用。因此,两者的有效性水平在相当程度上决定了审计市场运行效率和功能效率的高低。

可见,还不能简单地对审计收费和审计质量之间的关联性下结论,它在很大程度上取决于审计市场中需求传递机制和质量显示机制的有效性水平。因此,必须结合具体环境进行分析。

三、审计收费与审计质量的关联性

1.当需求传递机制的有效性处于高水平时。当审计服务的最终需求者由于各种原因无法充当审计委托人时,寻求能够最大限度地代表其根本利益的审计服务的代理需求者也不失为一种理想选择。在这种情况下,审计服务的最终需求者在成本效益原则的约束下对高质量审计服务的追逐可以得到最大程度的忠实表达。为此,当质量显示机制的有效性属于不同状态时,关联性的表现也是不同的。

(1)当质量显示机制的有效性也处于高水平时,就能够保证需求者对服务质量的判断最大程度地接近实际服务质量,这样市场经济条件下审计服务供求和价格自动达到的均衡就能够最大程度地接近理想均衡状态,从而使得审计收费与审计质量之间具有高度的关联性。

(2)当质量显示机制的有效性处于低水平时,处于信息劣势的需求者无法有效辨别审计服务质量,从而只愿意按照市场上审计服务的平均质量水平支付费用,这就容易产生逆向选择问题,并引发审计服务供给者的道德风险,这两方面共同作用的结果则可能导致审计市场出现劣币驱逐良币现象。在这种市场环境下,尽管审计服务价格总体上由市场平均审计服务质量决定,但审计收费与实际审计质量之间仍然存在一定的关联。但由于信息的严重不对称,需求者对市场平均服务质量的判断往往与实际审计质量之间相距甚远,从而使得这种关联度大打折扣。

(3)当质量显示机制的有效性处于高和低之间的某一水平时,审计收费与审计质量之间的关联度也处于上述两种状态之间的某一水平。

2.当需求传递机制的有效性处于低水平时。当需求传递机制的有效性很低,即审计服务的代理需求者与最终需求者的目标取向存在巨大的偏离时,体现在市场上的现实审计需求就会严重偏离能够为审计服务的最终需求者带来最大效用的需求。以我国证券审计市场为例,审计服务的最终需求者是证券市场的资金提供者,他们需要利用审计服务的结果判断上市公司信息披露的可靠性,并据此做出相关决策;而无论审计服务的代理需求者在形式上如何,其在实质上往往由被审计单位管理当局所控制。当审计服务的代理需求者与最终需求者之间存在严重的利益冲突时,审计服务的最终需求者对高质量审计服务的需求就很难被忠实地传达出来。从这个意义上说,现实中很多学者提出的“我国证券审计市场

不存在对高质量审计服务的需求”虽然一针见血地道出了阻碍我国审计市场良性发展的隐患,但笔者认为隐藏在這一现象背后的深层次原因在于我国审计市场需求传递机制的失效导致证券市场资金提供者(最终需求者)追逐高质量审计服务的真实需求受到了无情的扭曲。

3.当需求传递机制的有效性处于高和低之间的某一水平时。在现实审计市场中,需求传递机制的有效性往往处于高和低之间的某一水平。在这种情况下,审计服务的代理需求者与最终需求者之间的目标取向存在不同程度的偏离,从而审计服务的最终需求者对高质量审计服务的需求在传递过程中会受到不同程度的扭曲。

另外,质量显示机制的有效性也可能会分别处于高、低或者高与低之间的某一水平。鉴于只有在审计服务的代理需求者关注审计质量的情况下质量显示机制的有效性才有实际意义,因此需求传递机制的有效性水平是决定审计收费与审计质量关联度的首要因素。相比之下,质量显示机制的有效性只是影响两者关联度的“保健”因素。具体来说,在需求传递机制失效的情况下,质量显示机制的有效与否不会对两者的关联度产生实质性的影响。但在需求传递机制呈现不同程度的有效性水平时,质量显示机制的有效性水平则制约了需求传递机制功能的正常发挥;质量显示机制的有效性处于高水平是需求传递机制功能正常发挥的必要保证;质量显示机制的有效性处于高水平又会影响需求传递机制功能的正常发挥,影响程度则与质量显示机制的有效性水平的具体状况密切相关。

可见,当需求传递机制的有效性处于高和低之间的某一水平时,审计收费与审计质量之间的关联度介于上述两种情况下的相应状态之间。

归纳起来,可以得出以下几方面结论:①审计收费和审计质量之间的关联度在很大程度上取决于审计市场中需求传递机制和质量显示机制的有效性水平。②相比而言,需求传递机制的有效性水平是决定审计收费与审计质量关联度的首要因素,质量显示机制则仅仅是影响两者关联度的“保健”因素。③需求传递机制和质量显示机制的有效性水平可以有多种组合,在不同的组合下,审计收费与审计质量之间的关联性呈现出不同的特征。④可以合理地推断,审计收费与审计质量之间的关联度体现了审计服务供求与价格实际达成的均衡偏离审计市场理想均衡状态的程度,这反过来可以作为推断审计市场效率的重要依据。

另外,由于在审计市场的运行过程中,除了由市场力量对审计服务供求双方的行为进行自动调节外,还可能存在其他影响供求双方成本收益函数的重要因素,如监管部门的监管压力、法律风险的制约等,这些因素都会在市场调节的基础上对供求双方的行为产生重要影响,从而影响审计服务供求与价格实际达成的均衡状态。

主要参考文献

①李树华.审计独立性的提高与审计市场的背离.上海:上海三联书店,2000

②王振林.审计收费的决定与审计质量.上海财经大学博士学位论文,2004