



低价进入式审计定价策略述评

暨南大学 吴春

【摘要】 低价进入式审计定价策略是被许多会计公司采用的审计定价策略。本文介绍低价进入式审计定价策略的规模及其影响注册会计师独立性的原因、条件。

【关键词】 低价进入式审计定价策略 规模 原因 条件

自 20 世纪 70 年代末以来,许多会计公司尤其是大会计公司,开始采用低价进入式审计定价策略(“low-balling”),以招揽更多的审计业务。本文拟对其作以下评述。

一、“low-balling”的含义和规模

“low-balling”是指会计公司为招揽审计业务,将最初几年的审计费设定为低于成本,并期望通过较长的审计约定来弥补此前的损失而采取的一种审计定价策略。将会计公司的审计定价策略认定为“low-balling”需要满足以下几个条件:①最初几年审计费较低,甚至低于成本;②会计公司期望通过较长任期来弥补此前的损失;③随后几年的审计费恢复到正常水平。

审计单位的相同项目采用相同的审计程序,不考虑被审计单位之间的不同特点,缺乏针对性。另外,由于很多被审计单位的财务人员都是审计师出身,这使审计师无法突破被审计单位预先设置的障碍。现代风险导向审计不再机械地照搬审计程序准则中规定的程序,而是在了解和分析被审计单位基本面、经营面、市场面、行业面、政策面的基础上,根据风险评估结果,判断被审计单位的重点审计领域和风险点,实施针对性审计程序,必要时可实施程序组合策略。所有程序可分为以下三种,即基本审计程序、补充审计程序和替代审计程序,针对特殊的风险点实施个性化审计程序及组合程序。

4. 获取审计证据重点的转移。

现代风险导向审计与内部控制导向审计相比,获取审计证据的重点从由管理层和财务人员提供信息转为向员工及外部人员广泛地了解情况。此外,审计师还发挥内查外调的优势,积极向供应商、销售商询问,更多地依赖于业内人士和专业咨询人士的看法以完善自己的判断。由于审计重心向风险评估转移,审计师必须从外部取得大量的证据以保证风险评估的恰当性。审计师要建立自己的数据库,更多地从搜集外部证据入手。

5. 采用自上而下与自下而上相结合的方式。

内部控制导向审计从控制风险入手,视野过于狭窄,并主要依赖于实质性测试。笔者建议采用自上而下与自下而上相结合的方式,相互印证,提高审计效果。在自下而上审计测试中,笔者推荐以下审计程序:交易的追踪测试。一旦发现被审

计单位的会计报表出现异常,则要查清事情真相,利用追踪测试是比较好的办法,除非被审计单位从源头上造假并环环相扣,否则整个造假链只要有一节断掉,审计师都能通过追踪测试查出真伪。当然,这种追踪测试还适用于判断会计估计、收入确认的合理性和正确性,通过后来发现的事实来验证管理层过去认定的合理性也是很有效的办法。

二、“low-balling”对注册会计师独立性的影响

美国注册会计师协会认为,会计公司在签订审计约定书时,期望通过较长的审计约定来弥补低收费所造成的损失,会损害注册会计师的独立性。该协会认为,“low-balling”等同于保释金,它被委托方的经理人员所持有,一旦注册会计师可能

对“low-balling”的规模问题,西蒙和弗朗西斯的研究具有代表性。1988年,他们对照测试了美国1979~1984年间400多家上市公司,其测试结果表明,美国会计公司在初次签订审计约定书时,平均约有24%的价格折扣,在随后两年内,约有15%的价格折扣,到第四年以后,审计费与正常水平没有显著差异。

6. 审计师专业知识重心转移。

现代风险导向审计对审计师素质提出更高的要求:必须术业有专攻,必须掌握一些常用分析工具,并接受行业知识培训。此外,会计师事务所要实行知识价值链管理,融合审计资源,成立会计师事务所的专业顾问团队或者与咨询公司结成战略联盟。会计师事务所在审计业务与咨询业务分离的情况下必须重新融合审计和咨询两大资源,即:咨询为审计提供专业服务,审计为咨询拓展业务。

理论上,现代风险导向审计和内部控制导向审计相比,其优点是显而易见的。但不管多么优越的审计模式,关键是看其如何实施以及实施的效果。因此,对于现代风险导向审计,有待更多审计理论界和实务界人士对其开展更深入、系统的研究,并在实践中不断加以完善。

主要参考文献

- ① 萧英达,张继勋,刘志远.国际比较审计.上海:立信会计出版社,2000
- ② 徐伟.试论风险导向审计及其在我国运用.审计研究,2004;4

发表对其不利的审计意见,经理人员就以没收保释金相威胁,“low-balling”成为注册会计师准备做出让步的不良信号,因此“low-balling”可能会损害注册会计师的独立性。美国证券交易委员会也认为,“low-balling”会损害注册会计师的独立性,故该委员会要求上市公司及时披露“任何显著低于预期直接审计成本的审计费信息”,以引起信息使用人的注意。

迪安格罗认为,根据经济学原理,“low-balling”是一种沉没成本,它本身对注册会计师的独立性没有影响,但最初的低审计费使注册会计师获得审计委托,通过“干中学”,在任注册会计师拥有了成本优势,较长的任期可以使其在随后几年内从特定委托人那里获得经济利益,这样“low-balling”就损害了注册会计师的独立性。

1988年,西蒙和弗朗西斯参考对沉没成本的心理分析文献进一步提出,沉没成本本身也会影响注册会计师的独立性。审计费折扣使注册会计师有延长任期的内在动机,甚至在与委托人存在严重的意见分歧时,注册会计师也不愿失去审计委托,而倾向于按委托人的意愿解决争议,因此沉没成本本身也会影响注册会计师的独立性。他们认为,直到审计费折扣被弥补回来,注册会计师的“独立精神”才会恢复,平均来看,这一时期在三年以上。

随着理论研究的深入,许多学者提出,“low-balling”对注册会计师独立性的损害是依条件而定的,不能一概而论。

三、“low-balling”影响注册会计师独立性的条件

1.从会计计量本身出发进行考察。

(1)会计报告事项的重要程度。委托人和注册会计师都认可的非常重要的会计事项,一般不会损害注册会计师的独立性。从注册会计师自身来看,在重要会计事项上做出让步就意味着审计失败,注册会计师要权衡“low-balling”带来的收益和或有诉讼的潜在损失,应有的职业谨慎会使注册会计师坚持自己的立场;从委托人来看,以更换会计公司或注册会计师相威胁起不到应有的作用,因为后任注册会计师也不会重要的会计事项上做出让步。

(2)一般公认会计准则对某一会计事项处理规定的明确程度。若一般公认会计准则对某一会计事项处理规定得非常具体,不同注册会计师对委托人所适用的会计处理方法意见一致,那么委托人购买“会计原则”的威胁就不会有效,在任注册会计师也不会做出可能导致审计失败的让步。但在很多情况下,注册会计师都需要对委托人会计处理方法的恰当性做出判断,这就为注册会计师做出可能导致审计失败的让步留下了隐患。因此,注册会计师的独立性与一般公认会计准则的性质相关。若一般公认会计准则在关于不同委托人采用这些准则的恰当性方面为注册会计师之间的意见分歧留下的余地较小,则注册会计师较易保持独立性。

(3)会计事项所影响的报告期间。若某一会计事项只影响一个报告期间,则它不会导致注册会计师做出有损独立性的让步,因为在发生审计诉讼时,注册会计师对该事项负有不可推卸的直接审计责任;若某一会计事项影响多个报告期间(如资产的使用年限不同,各年的折旧费用就不同),则当委托人与注册会计师之间产生争议时,可能导致注册会计师做出有损独立性的让步。

2.运用代理理论进行考察。

(1)经理人员拥有雇佣和解雇注册会计师的权力。持这种观点的人认为,股权分散,所有者日益远离企业,从而使经理人员在事实上控制着企业,其拥有雇佣和解雇注册会计师的主要权力。在这种情况下,“low-balling”可能会损害注册会计师的独立性。其理由是:在公司治理结构中,注册会计师的作用是提供审计监督,降低委托代理成本。显然,注册会计师除获得审计费外,不能与经理人员有任何利益关系。但在“low-balling”下,注册会计师初期损失的弥补与其任期长短直接相关,而在经理人员有权决定注册会计师任期的情况下,注册会计师就有了与经理人员合谋的利益动机,为延长任期,注册会计师往往迫于压力做出不适当的让步,这样其自身的独立性就受到了损害。这正是长期以来,相关管理部门和许多理论研究者对“low-balling”表示忧虑的主要原因所在。

但近年来有学者对这一传统观点提出了异议。他们认为,在公司制企业中,决定注册会计师任期长短的是所有者而不是经理人员,“low-balling”能加强注册会计师的独立性。

(2)所有者拥有雇佣和解雇注册会计师的主要权力。在雇佣和解雇注册会计师方面,股东事实上拥有最终控制权。首先,股东可以通过审计委员会来施加影响:几乎所有的公众公司都设有审计委员会,95%以上的审计委员会成员是独立董事,审计委员会的主要功能之一是参与选择和更换注册会计师,而股东通过股东大会对独立董事的选任和履职情况的审查来监督审计委员会的工作,间接影响注册会计师的选任。其次,股东直接影响注册会计师的选任,约90%以上的公司成文或不成文地规定,审计委员会在选任注册会计师时,要报股东大会批准。此外,随着机构投资者的日益增加,所有者会更加积极地参与公司治理。在所有者拥有雇佣和解雇注册会计师的主要权力的情况下,“low-balling”所创造的保释金成为所有者约束和控制注册会计师的方便而又廉价的“把柄”,“low-balling”也变成注册会计师准备维护所有者利益的信号,注册会计师必须绝对忠诚于所有者,否则,其与经理人员之间的任何合谋,一旦被所有者察觉,其保释金就会被没收。

四、结语

随着我国会计师事务所改制的完成、全国统一的竞争性审计市场的形成,会计师事务所之间的竞争将日趋激烈,多样化的审计定价策略也会出现,研究不同的审计定价策略对注册会计师独立性的影响将会成为理论研究的重要课题。显然,美国会计理论界对“low-balling”的研究,对我国而言具有借鉴意义。另外,我国加入WTO后,国际会计公司势必扩展其在我国的审计业务,而我国的会计师事务所也会积极拓展海外业务。了解竞争对手可能采取的审计定价策略,这将会有利于我国会计师事务所采取有针对性的措施,提高国际竞争力。这便是笔者写作此文的动机所在。

主要参考文献

- ① American Institute of Certified Public Accountants. Commission on Auditors' Responsibilities: Report, Conclusions and Recommendations, 1978
- ② DeAngelo, L. Auditor independence, “low-balling” and disclosure regulation, Journal of Accounting and Economics, 1981