

现代风险导向审计作业成本定价模型

郝玉贵¹, 孙永新², 危宝云²

(1. 华中科技大学 经济学院, 湖北 武汉 430074;
2. 杭州电子科技大学 会计学院, 浙江 杭州 310018)

[摘要]基于会计师事务所做大做强、服务品质多样化、参与国际审计市场竞争的前提,以作业成本为基础,探讨了现代风险导向审计定价模型问题。研究表明,作业成本法适用于风险导向审计模式下审计服务社会平均成本的核定。作业成本法提供的更为准确的审计成本信息有利于审计定价的科学决策。

[关键词]作业成本;风险导向审计模式;审计定价模型;审计成本;社会平均成本

[中图分类号]F239.43 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2011)01-0040-08

一、引言

2010年1月27日国家发改委、财政部联合印发了《会计师事务所服务收费管理办法》(以下简称《收费办法》),这是我国审计市场收费管理的第一个全国性规范文件,是贯彻国办发2009年56号文件《关于加快发展我国注册会计师行业若干意见的通知》(以下简称《若干意见》)的重要举措。《收费办法》突出了我国会计师事务所服务收费的最低限制导向,它提出对事务所服务收费实行分类管理,即对强制性审计服务实行政府指导价,对其他服务实行市场调节价。《收费办法》明确了审计执业准则成本是核定审计服务社会平均成本的核心内容。那么如何测定审计执业准则成本就成了核定审计服务社会平均成本的关键,同时它也是我们执行《收费办法》需要解决的一个关键性技术问题,也是贯彻落实国办发2009年56号文件鼓励会计师事务所做大做强这一新时期任务需要深入探讨的问题。本文基于会计师事务所做大做强、服务品质多样、参与国际审计市场竞争的前提,从作业成本核算视角来研究现代风险导向审计模式下的审计定价模型,试图指导审计定价实践,并丰富审计市场理论。

二、文献综述

首先,有关风险导向审计模式与审计成本的研究,Simunic 原创性地提出并实证证明了审计服务定价模型,他认为与审计成本相关的客户规模和复杂性以及风险是审计定价的重要因素^[1]。Lemon 和 Turley 的一项调研表明一开始转换审计的成本非常高,但是这个成本可以在以后逐渐消化。现代

[收稿日期]2010-08-30

[基金项目]浙江省社科规划项目(07CGGL030YBX)

[作者简介]郝玉贵(1963—),男,河南伊川人,华中科技大学经济学院博士研究生,杭州电子科技大学会计学院教授,从事审计与控制研究;孙永新(1983—),男,山西运城人,杭州电子科技大学会计学院硕士研究生,从事审计、会计理论研究;危宝云(1985—),女,浙江衢州人,杭州电子科技大学会计学院硕士研究生,从事审计、会计理论研究。

风险导向审计并不是最昂贵的审计。如果不进行风险分析,只进行详细测试,详细测试就会缺乏合理的基础。审计成本的增加并不是因为方法的改变,而是由于审计环境的发展导致审计目标的发展,最终导致了审计责任的增加^[2]。John 和 Maher 认为对一些大型审计公司来讲,预期风险高的客户,将会有较高的审计收费,通过在一些发展中国家对两者的测试得出审计公司会以顾客的标准来评价公司风险水平,并以一种高审计收费的方式把预期的审计成本传递给客户^[3]。Power 指出,基于审计风险模型的审计方法与大型会计师事务所围绕战略模型重新塑造的审计方法之间的经济区别是前者支持降低成本,后者支持增加投入,从而使审计收费提高合理化。简而言之,审计业务的成本重心被收入重心所取代^[4]。Michael 认为评价以及确定某项控制问题究竟属于何种程度,仍需要运用大量主观判断,增加了审计风险成本^[5]。谢荣、吴建友认为传统风险导向审计由于采用的是一种自下而上的审计思路,在审计资源的分配上经常是面面俱到,难以突出重点,从而造成了审计资源的浪费^[6]。王会金、刘瑜认为风险导向审计根据对风险的评估确定审计范围和审计重点,减少局部的审计过度造成的审计浪费,把更多的审计成本投入到关键的审计重点上,在审计效率和审计质量之间寻找均衡点^[7]。郭莉认为现代审计风险模型是通过审计计划阶段大量的风险识别工作而将审计资源有目的地投入到重大错报风险较高的领域,以合理保证财务报表整体不存在重大错报,然而要准确地评估出重大错报风险必然会导致审计总成本的增加^[8]。孔艳对现代风险导向审计在我国的应用进行了分析,指出审计收费较低导致我国会计师事务所无力推行对审计成本要求很高的风险导向审计,同时,由于风险导向审计对注册会计师的专业判断能力有较高要求,这也使其在我国的应用受到限制^[9]。

其次,有关审计成本与审计准则的研究。Willett 和 Page 提出成本问题(表现为审计时间)是决定审计价格的基础,又直接关系到审计质量。高质量审计服务需要投入更多审计时间,导致成本上升^[10]。廖洪、白华认为审计产品成本即执行必要的审计程序、出具审计报告所需的费用,预期损失费用包括诉讼损失和恢复名誉的潜在成本^[11]。胡国强、杨帆认为审计过程实际上是审计风险的控制过程,也是审计收益、审计风险和审计成本的权衡过程,只有正确地评估固有风险和控制风险,才能找到理想的期望审计风险,取得最小的审计成本^[12]。黄京菁、王禄河认为审计成本还应考虑执行的相关审计准则的影响^[13]。吕先镛较系统地研究了准则导向下的审计成本问题^[14]。孙永军、张月武基于作业成本法对审计成本与收费问题进行了探讨,认为科学的审计成本制定是风险导向审计有效推行、CPA 行业健康发展、规范我国审计市场、参与国际竞争、实行科学激励制度、培育更多人才的基础^[15]。谢晓燕、张龙平、李晓红研究了整合审计的必要可行性及整合审计思路。他们认为整合审计是一种经济可行的切实兼顾了社会公众、被审计单位和注册会计师行业三者利益的制度安排^[16]。

综上所述,风险导向审计模式下的传统审计成本与审计收费理论成果较多,但鲜有以风险导向审计准则为依据、以审计作业成本为基础来核定审计服务成本从而研究审计定价问题的研究成果。

三、现代风险导向审计作业成本理论分析

(一) 审计服务社会平均成本及其构成

一般的,社会平均成本是指一定生产技术条件下生产某种商品或提供某种服务的平均成本,它是生产同种商品或提供同种服务的不同经营者的个别成本的加权平均数^[17]。社会平均成本是商品和服务的定价基础。对审计行业而言,审计服务定价成本是指全国或一定范围内会计师事务所提供同种审计服务的社会平均合理费用支出。基于社会平均成本的审计服务定价是依据《价格法》的规定。1997 年颁布的《中华人民共和国价格法》第二十一条规定:“制定政府指导价、政府定价,应当依据有关商品或者服务的社会平均成本和市场供求状况、国民经济与社会发展要求以及社会承受能力,实行合理的购销差价、批零差价、地区差价和季节差价。”这一规定明确了社会平均成本是政府定价的基础,同样适用于强制性审计的政府指导价的确定。对此,刘玉廷在《收费办法》解读中强调了“核定审计服务社会平均成本,应以《中国注册会计师执业准则》规定的必要执业程序为依据,考虑执业责任

风险和人员培训费等因素”^[18],并认为审计服务最低收费标准应当满足最低质量标准的需求。审计服务社会平均成本包括:审计服务社会平均成本、审计执行准则成本、执业责任风险成本、人员培训成本。审计执业准则成本包括:审计执业准则成本、审计业务签约成本、审计计划编制成本、风险评估成本、控制测试成本、实质性测试成本、审计底稿复核成本、出具审计报告成本。由此核定审计服务社会平均成本的核心因素是审计执业准则成本即按照执业准则的要求实施审计流程提供审计报告所发生的资源耗费,我们称其为审计作业成本。

(二) 现代风险导向审计作业及层级结构

作业成本是随着技术和社会的发展所提出来的,它把对成本的计量深入到作业层次。作业成本根据作业耗费资源而产品耗费作业的思想产生,并将产品或服务的整个过程划分成若干个作业点,然后根据每个步骤具体的成本动因对资源耗费进行归集,是进一步向最终产品汇总的中间成本。审计作业成本是站在审计广义成本的角度,将审计过程划分为若干个作业点,根据每个作业点的具体情况来归集资源的耗费,它也是形成最终结果的中间成本。现代风险导向审计准则下的审计全过程可简化为四个阶段:签约、计划审计工作、实施审计、报告。如果每一阶段作为相对独立的审计作业中心,那么每一审计作业中心则可根据具体的任务划分为不同的作业点,每一作业点可根据需要进一步划分为若干子作业,如计划审计工作作为审计作业中心,可划分为总体审计策略的制定作业点和具体审计计划的制订作业点。具体审计计划的制订作业点又可分为风险评估程序、计划实施的进一步审计程序和计划实施的其他审计程序三个子作业,其中与重大错报风险的识别、评估和应对有关的作业可认为是审计增值或关键作业。不同层次的作业均耗费资源,各个层次的作业的资源耗费逐级汇总分配,形成审计作业成本,最终确定审计产品成本。现代风险导向审计作业及其层级结构初步认识(局部图)如图1所示。

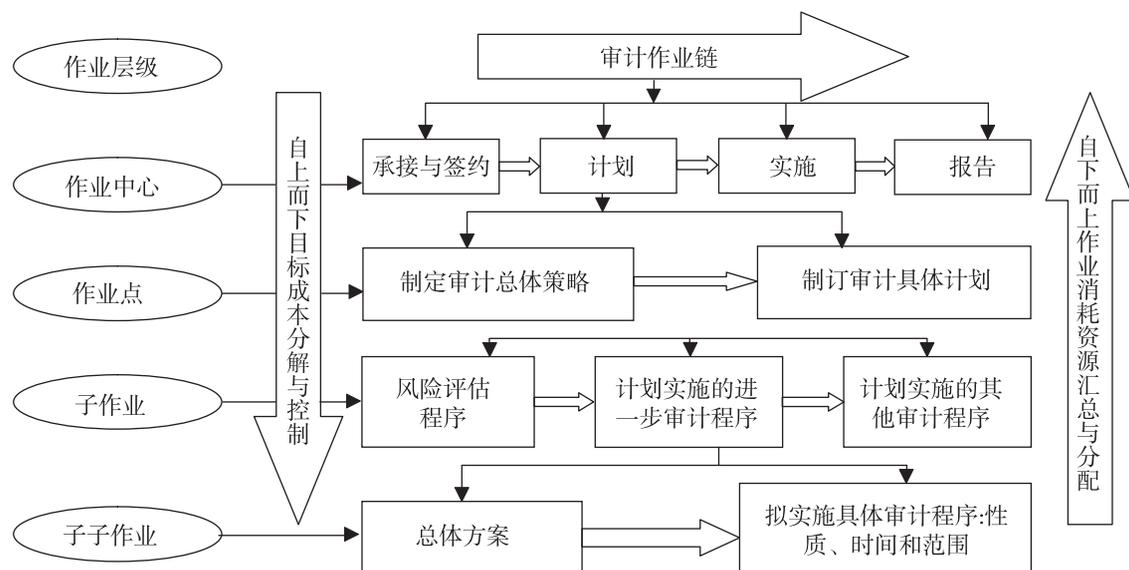


图1 现代风险导向审计作业全过程

(三) 审计作业成本计算原理

根据作业成本的思想,审计作业成本的计算主要是对作业资源耗费的成本和成本对象耗费的作业成本进行计量与核算。审计作业成本计算的基本原理可概括为:依据不同的成本动因分别设置成本库,再分别以各种成本对象所耗费的作业量将作业成本分摊到该成本库中,然后,汇总各种成本对象的作业总成本,计算审计产品的成本耗费。审计作业成本计算适用于小批量、多品种、间接费用多的组织(见下页图2)。

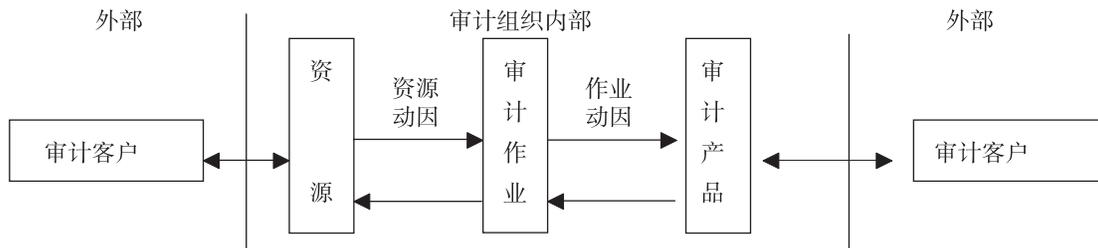


图2 审计作业成本计算原理

审计作业成本计算的过程是:第一,确认主要的审计作业和审计作业中心;第二,将归集起来的投入资源分配到每个作业中心的成本库中,主要是确认每个审计作业成本中心的审计资源耗用量;第三,将各个作业中心的成本分配到审计产品(服务)中。

(四) 现代风险导向审计成本动因

审计成本动因是诱导审计成本发生的原因,是审计成本标的(审计报告)与其直接关联的审计作业和最终关联的资源之间的中介因素。审计作业和审计成本标的是其起因,资源的耗费是其结果。审计成本发生的基础因子是资源,审计成本的驱动因子是审计作业,审计成本驱动具体因子即审计作业的量化基准。审计成本按其引发的动因,可分为审计人力资本成本、审计信用成本和审计风险成本等,其各自相关的成本动因具有多样性(见表1),需要科学合理选择代表性成本动因。

表1 审计成本动因

审计成本分类	定义	相关的成本动因
审计人力资本成本	取得、开发、使用、保障和离职等成本	招聘人员数、次数、在职职业人数、离职数和经验等
审计信用成本	为确保高质量的审计(信用)报告,按照审计准则获取充分适当的审计证据而发生的成本	报表的个数、报表项目数、交易数、认定数、具体目标个数、控制测试次数、实质性测试次数、复核次数等
审计风险成本	由于审计风险的存在、发生或将要发生,审计主体所承担的价值牺牲,包括质量保持成本、风险预防成本、追加工作成本、诉讼处罚成本和未来机会损失成本等	审计主体自身缺陷的内部风险动因和审计客体、审计信息使用者的外部风险动因;具体风险成本动因是预期可接受的审计风险、重要性水平、风险评估程序执行次数、客户的关键控制点数、客户及其环境的复杂性、审计主体的独立性和胜任能力等

从整体看,审计成本受内外动因的驱动,包括市场变动、整体经济情况、竞争定位、审计监管、客户需求和审计服务产品开发、审计时间长短、审计取证的质和量、风险政策、审计服务质量等

(五) 审计作业成本管理理念与现代审计理念的相容性

审计作业成本管理是通过发挥各种审计模式或手段,改进和完善审计项目的“作业链—价值链”,把不增加审计价值的作业降到最低限度,从而把有限的资源运用于能增加审计价值的作业上,优化价值链,最大限度地提高审计的整体经济效益,其重点在于持续地改善和优化。现代风险导向审计的基本理念在于识别、评估重大错报风险,针对重大错报风险实施审计作业程序。相对这一新的理念而言,与审计风险相关的作业,尤其是与重大错报风险相关的作业,可认为是能增加审计价值的作业。加大审计增值作业的投入,减少或根除无助于审计风险减少的作业,确保审计作业成本的最小化。因此,现代风险导向审计理念与作业成本管理理念是相容的。

(六) 作业成本理念适用于审计作业成本管理

作业成本法适用于小批量、多品种、多间接费用的企业产品或服务成本计算。在我国随着审计信息化战略的实施,注册会计师行业自动化程度日益提高。国办发2009年56号文件《若干意见》要求会计师事务所做大做强。CPA服务品种的扩大,改变了传统的品种单一的服务,事务所间接费用不

断增加,审计服务的小批量等特点符合作业成本法适用的条件。就大型会计师事务所而言,其提供的审计服务多元化,必然引起审计(鉴证)成本对象或标的多样化。一方面,客观要求准确计算各自成本,如审计报告成本和管理建议书成本、各子公司的审计报告成本、内部控制审计报告成本或审核报告成本,审计作业成本恰好能适应此要求。另一方面,现代审计模式的应用相对于审计成本对象的共同(间接)费用在增加。审计成本对象也可分为报表层、交易余额及列报层认定,实施某一程序可证实多个认定,该程序的耗费是这些多个认定的共同费用。选项签约耗费,评估风险程序耗费(新的审计模式的关键)、控制测试耗费等相对于多样化的审计成本对象的共同费用在增加。同时传统的共同费用分配不准确,在现代事务所管理下必然要求加以改进等。这些都要求事务所引进作业成本管理思想,加强审计成本的管理。

四、作业成本基础审计定价模型

根据《收费办法》规定,我国审计服务实行政府指导价和市场调节价。其中,政府指导价规定了审计定价的下限,即行业社会平均成本,实际上是成本加成定价法。一般产品定价有成本加成法、保本点法、市价法、作业成本为基础的定价法、新产品定价等多种方式。会计师事务所的传统审计定价方法基本上是成本加成法和市价法。与一般企业一样,会计师事务所对审计服务的定价决策除了要考虑提供社会公众消费者满意的产品外,往往还要与客户讨价还价,实现“满意的盈利水平”,即确定审计定价的最下限、最上限以及允许波动的弹性区间。根据经济学原理,产品成本和客户需求决定产品价格的上限和下限。其中产品成本为产品价格制定确定了下限,产品成本越低,价格下限越低。客户需求为产品价格制定了上限,客户需求越多,价格上限越高。而市场竞争对产品价格制定的影响表现在它使产品价格在下限和上限之间浮动,市场竞争越强,产品价格越趋向于下限。市场竞争越弱,产品价格越趋向于上限。在客户需求和市场竞争等外部因素一定的情况下,低估成本或高估成本,都将影响产品定价,从而影响盈利水平。所以,获取准确真实的成本信息对审计定价的意义重大。然而,基于客户高质量的审计需求情况下的低价收费,甚至低于产品成本所确定的价格下限,即“低价揽客”是不会持久的。传统成本计算方法使用唯一的且不能真实反映驱动成本发生原因的因素方法来分配制造费用,在自动化程度日益提高,多品种小批量的生产方式下会严重扭曲产品成本信息,因此其应用到定价决策中会造成一定的决策失误。作业成本法通过使用多个集财务变量与非财务变量为一体的成本动因分配作业成本,可以提供相对准确的产品成本信息,进而可以较为科学地进行产品定价决策。作业成本法在企业产品定价决策中的作用主要为决策提供科学的价格下限和合理的价格弹性空间。依据作业成本法来为审计成本定价,设审计服务产品价格上限为 P_b 、下限为 P_a 。 P_a 是产品的最低价格,不低于变动和作业成本要求的价格水平,即价格的下限能补偿事务所的变动成本和作业成本^[19]。设事务所提供 i 产品的服务需要经过 m 个作业, i 产品的产销量为 X_i ,单位变动成本为 b_i ,消耗 j 作业的作业量为 y_{ij} , j 作业的单位作业成本为 d_j , $i=1\cdots n$, $j=1\cdots m$,则提供 i 产品的服务价格 P_i 必须满足 $P_a \leq P_i \leq P_b$,其中 $b_i + \sum_{j=1}^m (d_j \times y_{ij}/X_i) \leq P_i \leq P_b$ 。此为作业成本法下的审计服务定价模型。

五、作业成本基础审计定价模型的应用

(一) 审计成本标的——审计产品

大型会计师事务所提供的审计服务产品具有小批量、多品种(如年报审计、内部控制审计、管理咨询等)的特点。审计产品服务过程具有交叉效应,即审计师对同一客户提供不同的服务产品,如财务报表审计与内部控制审计、审计与管理咨询,存在客户知识的交叉效应。审计师对同行业跨客户服务,存在行业知识交叉效应。审计师对同一服务产品使用不同作业测试方法,存在方法技术知识交叉

效应等。实务中审计作业耗费的核心资源即人力资源,相对于多品种服务是间接人工费用。这些特点为审计作业成本定价提供了条件。

(二) 年报审计(FA)与内部控制审计(IA)的作业成本计算模型

1. 定义并分析主要作业及其耗费的资源

根据现代风险导向审计流程,了解风险导向审计各个主要动作,并将动作归集成作业。收集信息承接客户(新客户)或维持老客户→初评承接风险→可承接性评估→沟通意向→实质性谈判→签约→了解客户行业等环境→错报风险初评→确定重要性水平→确定重要审计领域与方向→编制审计计划与风险应对策略→各个循环控制测试(交易)→交易、账户余额实质性测试→复核、沟通→审计风险与重要性评估→出具审计报告。

风险导向审计的各个动作以审计准则规定的必要的审计工作底稿(行业平均)为一个动作,而审计工作底稿量多,性质差异大,因此审计“动作”具有差异性,但目标具有同质性,据此风险导向审计各个动作归集成7项作业:签约,风险评估,计划,控制测试,实质性测试,复核沟通,报告。其中主要作业和耗费的资源包括以下几个方面。

(1) 签约作业与耗费的资源。该作业与老客户数量以及可选新客户数量有关。耗费的资源包括合伙人等的人工费用、通讯费、差旅费、培训费、品牌(或客户资源)形成费、宣传报道费、折旧费等。

(2) 风险评估作业与耗费的资源。该作业是了解被审单位及其环境,并识别评估重大错报风险,目的是制定进一步审计程序的方案。该作业与客户规模、复杂性、产权等有关,与所在行业所处周期性有关,与客户的内控治理机制等有关,与重要性的确定有关。耗费的资源包括项目经理的人工费用、通讯费、差旅费,现场检查费、询问费、观察费、穿行测试等方法的应用所耗费人员数量、工时、电脑等折旧费、技术开发费等。

(3) 控制测试作业与耗费的资源。该作业是测试相关循环控制设计的合理性和运行的有效性,评估控制风险和发现缺陷并提出建议。它与客户循环的多少和复杂性有关,与客户管理层对内部控制的态度有关,与测试人员的职级、测试性质、时间、范围有关,与抽样有关。耗费的资源包括CPA及助理人员的人工费用、检查询问费、观察费、穿行测试费、重新执行次数、差旅费(被审计单位承担,简化成本计算工作)、电脑等折旧费(按与审计工作有关耗时动因计提折旧)、技术开发费、培训费等。

(4) 实质性测试作业与耗费的资源。该作业是针对交易、账户余额、列报的公允性测试取证。它与检查风险有关,与客户的交易量有关,与账户余额多少和列报内容有关,也与控制测试量有关,与测试人员的职级、测试性质、时间、范围有关,包括检查、询问、观察计算、函证、监盘、分析程序等运用的步骤和抽样的范围规模。耗费的资源包括测试人员人工费用(职级与工时)、测试方法和数量、测试样本量、电脑等折旧费、技术开发费、培训费等。

(5) 特殊项目的测试与复核沟通作业与消耗的资源。该作业是质量控制的关键,可谓质量控制成本,一般由主任会计师、项目经理、CPA三级复核,并进行多方内外沟通,讨论解决分歧。该作业与工作底稿量有关,与重要性有关。耗费的资源包括复核人员人工费用(职级、工时)、复核底稿的数量、电脑等折旧费、技术开发费、沟通会费、培训费等。

2. 确定审计作业中心

根据现代风险导向审计流程和会计师事务所业务质量控制等准则,考虑会计师事务所承担同一客户不同服务性质的产品,审计作业中心可划分为客户关系中心,审计计划作业中心,测试中心,复核控制中心,报告中心,管理协调中心。会计师事务所客户关系中心主要承接审计业务和客户的沟通,包括承接新客户和维持老客户。其主要作业包括:与客户洽谈,获取客户相关信息资料;初步了解和评价客户;评价审计师的职业道德和技术胜任能力;评估利用其他审计师或专家的工作;初步评估舞弊;创建业务和签订业务约定书;与客户沟通等。审计计划作业中心主要是风险评估和计划审计工

作。其主要作业包括:了解被审计单位及其环境,从整体层面和业务流程层面了解被审计单位内部控制,对风险评估及审计计划的讨论,评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险,重要性水平的确定和运用,制定总体审计策略和形成具体审计计划等。测试中心主要是对各个业务循环和特殊事项的控制测试和实质性测试,是取得审计证据的关键。复核控制中心是确保审计质量进行的质量控制复核,复核工作底稿以及证据的充分适当性。主要作业包括:审计项目经理现场复核,项目合伙人复核,项目质量控制复核等。报告中心主要是终结审计和出具审计报告及相关方的反响。主要作业包括:汇总审计差异,编制试算平衡表,评价审计结果,与治理层沟通,获取管理层声明,召开总结会并编制审计总结,确定审计意见出具审计报告等。管理协调中心包括:事务所总部与分所管理事务及其协调,不同审计项目的协调,不同审计组的管理协调等。

3. 审计作业成本计算模型

审计作业成本计算模型见图3。其中两种审计服务产品资源(r)的消耗包括人工费用、差旅费、电脑折旧费、教育培训费、技术开发费、办公、租赁、保险费等。这些资源耗费通过科学合理的资源动因(rd)分配到各个作业中心(m),各个作业中心汇集的作业成本,再依据科学合理的作业动因(ad)分配到各个产品(i)中,完成作业成本的计算,据此依据审计作业成本定价模型,确定审计服务价格(P_i)。

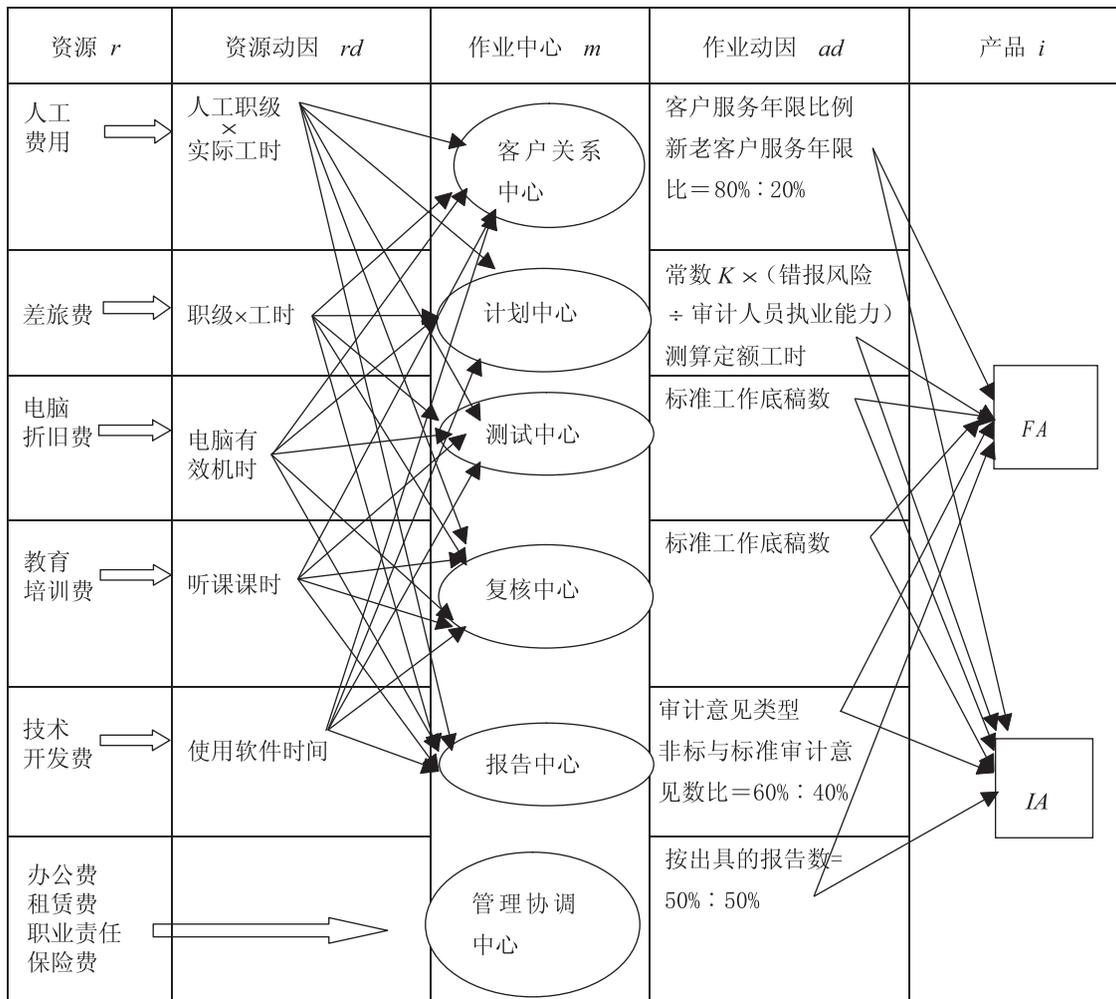


图3 审计作业成本计算模型

图3中,成本动因包括资源动因和作业动因的确定,它直接影响成本核算的准确性,因此要科学合理地选定和测算不同的成本动因及分配率。资源动因的选择要考虑质和量的因素,人工费用、差旅费选择职级和实际工时作为资源动因。电脑等折旧费和教育培训以及技术开发费则选择各中心耗费的时间作为资源动因等。作业动因选择根据经验可分别选择为新老客户服务的年限(80%:20%)、定额工时、标准工作底稿数、审计意见类型(60%:40%)及出具审计报告的数量(50%:50%)等。

其中,在测试与复核中心可根据审计准则要求的标准工作底稿数作为作业动因,体现职业技术标准的最低要求和行业平均成本。审计计划中心要预计审计项目的时间或确定审计项目定额工时。随着会计师事务所审计数据库的建立应用以及事务所执业评价体系的健全,采用参数模型法是预计审计项目时间的可行方法。

预计审计项目时间(定额工时) = 常数 × (错报风险 ÷ 审计人员执业能力)

该模型体现了预计审计时间与错报风险水平正相关,与审计人员执业能力负相关,体现了风险因素和审计人员胜任能力。该模型在运用时常数(用 K 表示)是关键,通常用事务所以前该客户(该项目)平均花费的总时间 T_{-n} 和以前年度该项目平均错报风险 R_{-n} 以及审计人员执业能力(评分法)的平均评分 F_{-n} 来计算,则 $K = T_{-n} \times R_{-n} / F_{-n}$ 。

预计审计时间(定额工时) $FAT_0 = K \times R_0 / F_0$ 。 R_0 表示预期可接受的错报风险, F_0 表示审计人员执业能力(评分法)的预期平均评分。根据作业成本计算原理可计算 j 作业(中心)的单位作业成本为 $d_j, j = 1 \cdots m$ 。

设事务所提供审计服务 i 产品($i = 2$)需要经过 $m(m = 6)$ 个作业(中心), i 产品的产销量为 X_i ,单位变动成本为 b_i ,消耗 j 作业(中心)的作业量为 y_{ij}, j 作业(中心)的单位作业成本为 $d_j, i = 1 \cdots 2, j = 1 \cdots 6$ 。则产品 i 的价格 P_i 必须满足 $P_a \leq P_i \leq P_b$,其中 $b_i + \sum_{j=1}^m (d_j \times y_{ij} \cdot X_i) \leq P_i \leq P_b$ 。

六、结论

长期的审计理论研究和实务证据表明我国审计市场存在低价竞争现象,制约着我国CPA行业健康发展。为加快CPA行业的健康发展,政府部门出台的《收费办法》意图贯彻落实国办发2009年56号文件,规范审计收费。而审计收费的基础工作是核定审计服务社会平均成本。核定审计服务社会平均成本的关键在于审计执业准则成本的测定,作业成本法适用于风险导向审计模式下审计执业准则成本的测定。作业成本法提供的更为准确的审计成本信息有利于大型会计师事务所审计定价的科学决策。但如何合理确定审计作业中心和成本动因是值得未来进一步研究的问题,同时该模型有待审计市场的进一步检验。

参考文献:

- [1] Simunic D A. The pricing of audit services: theory and evidence[J]. Journal of Accounting Research, 1980, 18: 71-78.
- [2] Lemon M, Turley W S. Developments in the audit methodologies of large accounting firms[M]. Hertford, UK: Stephen Austin & Sons Ltd, 2000.
- [3] John L D, Maher M W. The importance of business risk in setting audit fees: evidence from cases of client misconduct [EB/OL]. [2002-05-22]. <http://ssrn.com/abstract=316485> or doi:10.2139/ssrn.316485.
- [4] Power M K. Auditing and the production of legitimacy[J]. Accounting Organization and Society, 2003(5): 379-394.
- [5] Michael R. How to comply with sarbanes-oxley section 404[M]. John Wiley & Sons Inc, 2004.
- [6] 谢荣, 吴建友. 现代风险导向审计理论研究与实践发展[J]. 会计研究, 2004(4): 47-51.

(下转第56页)