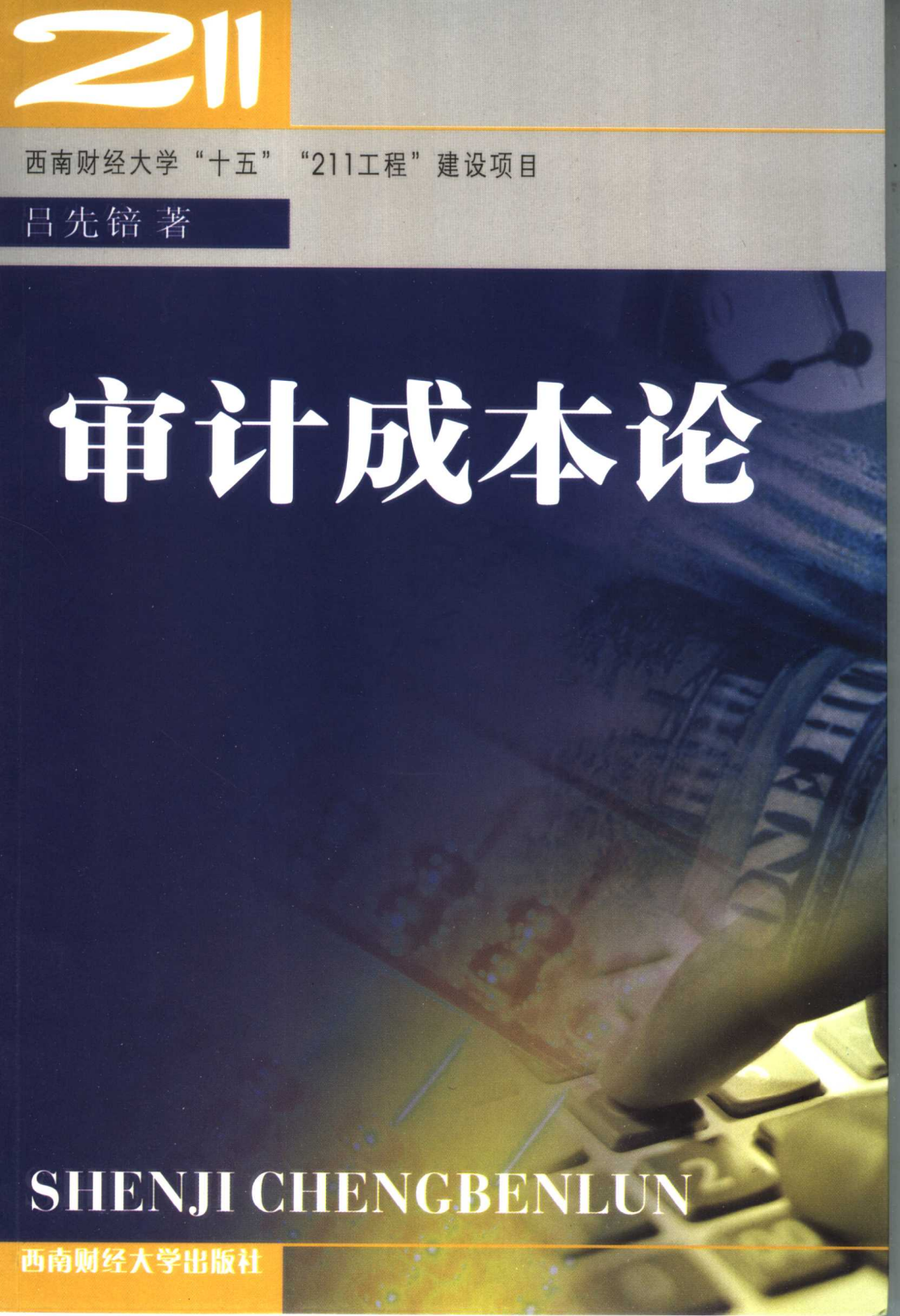




211

西南财经大学“十五”“211工程”建设项目

吕先鎔 著

审计成本论

SHENJI CHENGBENLUN

西南财经大学出版社



211

西南财经大学“十五”“211工程”建设项目

吕先鎔 著

审计成本论

SHENJI CHENGBENLUN

西南财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计成本论/吕先铭著. —成都:西南财经大学出版社, 2006.12

ISBN 7-81088-548-0

I. 审... II. 吕... III. 审计—成本 IV. F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 067400 号

审计成本论

吕先铭 著

责任编辑:王正好 叶茜

封面设计:杨红鹰

责任印制:王艳

出版发行:	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址:	http://www.xcpress.net
电子邮件:	xcpress@mail.sc.cninfo.net
邮政编码:	610074
电 话:	028-87353785 87352368
印 刷:	四川森林印务有限责任公司
成品尺寸:	148mm×210mm
印 张:	7.25
字 数:	175 千字
版 次:	2006 年 12 月第 1 版
印 次:	2006 年 12 月第 1 次印刷
印 数:	1—3000 册
书 号:	ISBN 7-81088-548-0/F·475
定 价:	12.80 元

1. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。
2. 版权所有,翻印必究。

序

莫茨和夏拉夫(1961)在其《审计理论结构》一书中,通过揭示证券市场的信息流程,说明了审计在资本市场中的地位和影响。在他们的论述中,得出以下结论:

1. 审计成为证券市场上惟一从事验证工作的职业,并有责任提供信息披露的验证方法和检查程序。

2. 审计人员必须具备一定的条件后才能胜任验证工作:①审计人员能够在现有的条件下提供有益于投资决策的足够信息;②审计人员作为专家有能力并诚实地对信息进行审查,对信息的可靠性表达自己的专业性意见;③审计人员应该尽自己的能力去保护投资者的利益。

由此可见,正是因为人们对审计服务的专业性和独立性的信赖,使得审计职业在资本市场参与者的投资决策中起到重要的作用,也正是这种信赖促进了审计服务的发展。

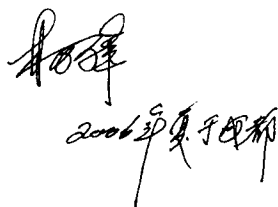
在目前对审计服务的研究中,人们一般是关注审计质量、审计意见等领域。随着研究的不断深入,人们逐渐认识到审计收费的高低不仅关系着审计服务供给方的生存发展,也直接反映了证券市场或公众对于审计服务工作的需求及接受程度。系统研究作为审计收费基础的审计成本,将对注册会计师审计职业的建设与发展产生深远的影响。

《审计成本论》是一部审计理论与成本理论相结合研究的成功之作,也是我国第一本系统研究审计成本方面的专著,具有独特的价值。

1. 在理论研究方面:①把审计与成本两门学科结合起来,利用成本管理学科的思想反思注册会计师审计职业中的成本问题,实现了审计与成本学科的交融研究;②以马克思的成本价格理论、资本理论、产业组织理论、契约理论、政府管制理论、风险理论、保险理论等理论为基础,从审计成本动因的角度构建了较为完善的审计成本理论框架,具有重要的理论价值。

2. 在实务应用方面,根据我国注册会计师审计职业存在的问题,提出了具有可操作性的对策:①从成本补偿的角度,分析了审计成本补偿不足的现实,提出了审计成本的转移补偿方式;②从成本应用的角度,分析了基于市场视角的审计成本导向战略的不足,提出了基于审计职业视角的审计成本导向战略对策,对注册会计师审计职业的健康发展具有重要的应用价值。

在我看来,由于审计成本研究的首创性,以及对审计成本的研究存在难度,该书的有些观点和内容也不无商榷之处。但我相信本书的出版发行,对审计工作有所裨益,对我国审计职业的发展也会产生积极影响,是为序。



2006年夏于成都

目 录

1 导论 1

1.1 本书研究背景与意义 1

1.1.1 研究背景 1

1.1.2 研究意义 5

1.2 国内外审计成本的研究现状 7

1.2.1 国内研究现状 8

1.2.2 国外研究现状 8

1.3 写作思路与研究方法 11

1.3.1 本书写作的基本思路 11

1.3.2 研究方法 13

2 审计成本理论框架 14

2.1 审计发展过程的成本思想 14

2.1.1 我国审计发展过程的成本思想 14

2.1.2 西方审计发展的成本思想——为降低审计的成本 18

2.1.3 现代审计的成本思想 19

2.2 审计成本概述 21

2.2.1 审计成本含义与审计成本分类 21

2.2.2 影响审计成本的因素分析 27

2.3 审计成本理论框架 31

- 2.3.1 研究审计成本的基础理论 31
- 2.3.2 审计成本、审计产品与审计市场 41
- 2.3.3 审计成本理论框架 48
- 3 审计人力资本成本 52**
 - 3.1 事务所的资本组合 52
 - 3.1.1 实物资本与人力资本 52
 - 3.1.2 会计师事务所资本的“人合” 54
 - 3.2 审计人力资本成本要素 55
 - 3.2.1 会计师事务所的资本成本 55
 - 3.2.2 会计师事务所的人力资本成本要素 56
 - 3.3 审计人力资本成本的计量 61
 - 3.3.1 人力资本的计量模式 61
 - 3.3.2 审计人力资本成本的具体计量方法 66
 - 3.4 审计人力资本成本补偿 69
 - 3.4.1 会计师事务所的组织形式 70
 - 3.4.2 会计师事务所审计人力资本成本补偿机制 72
- 4 审计风险成本 78**
 - 4.1 风险与审计风险 78
 - 4.1.1 风险的含义 78
 - 4.1.2 审计风险的含义 80
 - 4.2 审计风险成本动因 84
 - 4.2.1 审计主体方面 84
 - 4.2.2 审计客体方面 85

- 4.2.3 信息使用者方面 85
- 4.3 审计风险成本要素 87
 - 4.3.1 审计风险成本概念 87
 - 4.3.2 审计风险成本的特征 89
 - 4.3.3 审计风险成本要素 91
 - 4.3.4 审计风险成本要素的关系 97
- 4.4 审计风险成本补偿 99
 - 4.4.1 审计风险的处置方式 99
 - 4.4.2 审计风险成本转移补偿 101
- 5 审计信用成本 105
 - 5.1 信用和审计信用 105
 - 5.1.1 对信用的理解 105
 - 5.1.2 审计信用 108
 - 5.2 审计信用成本动因 116
 - 5.2.1 审计信用成本的基础——利益权衡 116
 - 5.2.2 信用成本的人性设定——理性经济人 118
 - 5.3 审计信用成本要素 119
 - 5.3.1 信用制度建立成本 120
 - 5.3.2 信用监管成本 121
 - 5.3.3 信用校正成本 122
 - 5.4 审计信用成本的补偿 122
 - 5.4.1 审计信用成本补偿的必要性 122
 - 5.4.2 审计信用成本补偿的方式 123

6 审计成本补偿 127

6.1 审计成本补偿:理论与现实 127

6.1.1 审计成本补偿理论 127

6.1.2 审计成本补偿的内涵 128

6.1.3 审计成本现实——补偿不足 130

6.2 审计成本的补偿:审计收费 134

6.2.1 收费的含义 134

6.2.2 审计成本的收费补偿 135

6.3 审计成本补偿:行业风险投资基金 145

6.3.1 投资基金与行业风险基金 145

6.3.2 建立行业风险基金的理论基础:审计风险度量 148

6.3.3 建立行业风险基金的现实基础 149

6.3.4 行业风险基金的初步设想 151

6.4 审计成本补偿:审计风险保险制度 152

6.4.1 审计风险保险补偿方式 153

6.4.2 审计风险保险的特征 155

6.4.3 审计风险保险制度的建立与完善 155

7 审计成本行为选择 158

7.1 审计行为与成本分析 158

7.1.1 审计行为概述 158

7.1.2 审计成本与审计行为的关系 161

7.1.3 审计成本行为的意义 164

7.2 审计市场成本行为 165

7.2.1 审计市场竞争分析 166

7.2.2	市场竞争阶段的审计成本因素及行为	167
7.2.3	低价进入式审计定价策略成本行为	170
7.3	审计取证成本行为	172
7.3.1	审计取证	173
7.3.2	审计取证成本行为分析	174
7.3.3	审计风险下的审计取证成本行为分析	175
7.4	审计意见成本行为	177
7.4.1	审计意见行为模式	177
7.4.2	审计意见行为选择的成本分析	179
8	审计成本导向战略	182
8.1	审计成本战略定位	182
8.1.1	战略定位	182
8.1.2	审计成本领先战略	185
8.2	审计成本导向的起点:收费导向或准则导向	189
8.2.1	收费导向下的审计成本	189
8.2.2	准则导向下的审计成本	192
8.3	审计成本导向战略:基于职业视角	195
8.3.1	成本导向	195
8.3.2	审计成本导向战略下的审计职业观	196
8.4	审计成本导向战略:基于审计市场视角	201
8.4.1	市场导向定位理论与我国审计市场	201
8.4.2	审计市场上成本导向战略的选择	204
	参考文献	210
	后记	220

1 导论

1.1 本书研究背景与意义

1.1.1 研究背景

从理论上讲,审计成本的概念应该包括一切与审计活动相关的费用和支出,但现有研究中对审计成本的定义仅仅局限于审计主体在审计过程中投入的人力、物力、财力,这样定义不利于对审计成本的准确理解:从成本发生的时间上讲,仅仅包括了审计过程中已经发生的成本,没有涵盖审计意见出具以后由于审计失误可能引发的成本;从内容上讲,未单独研究引发动因的审计资本成本(主要指占会计师事务所很大比重的人力资本成本)、审计信用成本和审计风险成本;从成本承担的主体来讲,仅局限在审计主体(会计师事务所)直接承担的成本,未研究整个审计行业承担的成本;从成本补偿的方式来讲,仅讨论审计主体的收入补偿,未涉及审计成本的转移补偿方式。因此,无论是从内涵还是从外延方面,对审计成本的研究都不全面。

从事物的发展规律来看,人们对审计成本的认识也在不断深化,从审计成本的萌芽到发展,无不打着时代的烙印,本书将审计成本作为选题,基于以下背景:

1. 审计市场的一体化

当今社会,全球经济发展一体化将成为世界经济发展的主要趋向,跨国公司、跨国经营得到空前的大发展,成为世界经济中一股超

级强大的国际经营力量。跨国公司作为世界经济发展和增长的重要力量,对世界各地的经济产业有着深远的影响。跨国公司本身的特征决定了审计准则的国际趋同,这使审计的领域和范围越来越大。

经济活动的日益国际化,对审计的国际化也提出新的要求。对我国来说,一方面要准许外国的会计公司进入中国的审计市场,承认外国会计公司的注册资格和身份,允许其参与对国内公司的审计活动,承认其审计业务活动具有法律效力;另一方面,中国的会计师事务所也要积极地走出国门,进入国际审计市场,参与并承揽跨国公司以及外国公司的审计业务,建立跨国的会计师事务所,建立民间审计的跨国公司。与此相适应,必须建立新的法律、法规以及与国际协调的审计准则,解决国际间注册会计师资格的相互承认问题,并加强管理,规范国际注册会计师的行为,提出新的国际审计质量要求,使注册会计师审计向着国际化、世界经济一体化的轨道迈进。在这样的形势下,中国的会计师事务所要面临强大的竞争对手,在不断提高审计质量和审计信誉的同时不得不关注审计成本问题,因为审计成本是决定会计师事务所是否具有竞争能力的一个关键因素,审计成本既是决定审计产品价格的基础,同时,也是确定审计收费的一个重要依据。

2. 以人为本的价值观

以人为本就是把人视为管理的主要对象和企业最重要的资源。如何看待股东、员工、顾客、公众的利益,如何处理这些利益关系,都在一定程度上反映了以人为本的价值观。

股东对企业拥有所有权,有投资增值的需要;企业家对企业有控制、管理权,有权力、地位、成就感和与取得其贡献相适应的经济报酬的需要;顾客和公众通过购买企业产品或者服务,最终拥有对企业的监督权和否决权,有获得质量高、价格低、方便快捷的产品和服务的需要,他们通过手中的“货币选票”和“舆论”来行使他们的

权力。

会计师事务所应适应以人为本的价值观,其组织形式和组织制度不仅要考虑到员工的就业,还要考虑到员工的兴趣、爱好、脾气、秉性,以及他们可能的发展方向。同时,员工的报酬将不仅仅是根据职位,而更多是根据能力和贡献,使人才资源能各尽所能、发挥特长,使各类人才都能在自己的选择专业和道路上不断实现自我价值,不断取得其应有的经济、社会和自我需求的满足。

会计师事务所是一个知识含量相对较高的组织,把人作为资本来管理显得尤为重要,因此,事务所组织管理者如果能树立以人为本的思想,强调面向人,尊重人,关心人和扩大民主参与决策等,尊重注册会计师的个性和独立的人格,把实现人的崇高信念,人的价值、理想作为企业的目标,就一定可以大大降低事务所人力资本成本,同时,也带动审计信用成本和审计风险成本的降低,从而提高会计师事务所在审计市场上的竞争能力,创造更大的价值。

3. 风险管理的趋势化

自 20 世纪以来,随着科技经济的高速发展,企业规模日益扩大,其面临的问题和关系越来越复杂。1956 年,风险管理的概念得到了美国管理协会(AMA)和美国保险管理学会(ASIM)的承认和支持。1962 年,AMA 出版了第一本关于风险管理的专著《风险管理之崛起》,推动了风险管理的发展。1973 年,日内瓦协会的成立将风险管理思想带入了欧洲。20 世纪 80 年代,风险管理进入了亚洲和非洲,并迅速在全球流行。20 世纪 90 年代,计算机技术和网络的发展,全球贸易的自由化和复杂金融工具特别是金融衍生工具的出现,要求企业以全新的风险管理模式来适应。1992 年,Treadway 委员会的赞助机构组成了一个专门研究内部控制问题的委员会——发起机构委员会(COSO),该委员会发布了内部风险管理的一体化框架(ICIF)。它将风险管理的职责从传统的财务和会计部门扩展到企业董事会、管理层以及组织内所有其他人员的共同职

责。自此,越来越多的企业开始重视风险管理,企业的风险管理成为企业三大管理活动(策略管理、经营管理和风险管理)之一。

审计职业是一个高风险的行业,实施风险管理尤为重要。从风险本质出发,审计风险是审计主体因审计业务的不确定性而遭受损失或不利的可能性。它不仅包括审计程序缺陷导致审计结果与实际不符而产生损失或责任的风险,而且包括经营失败可能导致公司无力偿债或倒闭所可能对注册会计师或会计师事务所产生伤害的经营风险。审计风险是伴随审计职业的形成而产生的。审计职业的特点决定了审计风险的“天然存在”。一般来说,审计风险越大,审计风险成本也就越大;而审计风险越小,审计风险成本也就越小。如何才能将审计风险在综合考虑各种因素的基础上减小到最低限度,本身也是会计师事务所需要特别关注的问题。

4. 学科研究的边缘化

客观世界是一个大系统。在大系统中的各种子系统及其次系统,都有机地相互联系,使得研究这个系统的各种科学也相互联系。科学的联系性,为各种科学的融合提供了客观的可能。进入 21 世纪,科学融合发展趋势将更为明显。科技进步为科学融合创造了更好的物质条件,科学研究、经济发展和管理要求为科学融合提出更多的要求。科学发展的融合趋势,向审计研究的发展提出了严峻的挑战,促进了审计科学的融合发展。

审计学科研究的边缘化,是将其他现代科学的理论、方法与审计学的理论、方法相结合进行研究而发展审计学的过程。这有两种情况:一是审计学科与自然科学的结合,审计学科将某种自然科学的理论、方法移植或运用到本学科,使审计学科的理论、方法发生显著的或质的变化;二是审计学科与哲学社会科学的结合,审计学科将其他哲学社会科学的某种学科的理论、方法移植或运用到本学科,使审计学科的理论、方法发生显著的或质的变化,如《审计哲学》、《审计伦理学》、《审计心理学》、《审计逻辑学》、《审计行为学》、

《审计法学》等。审计科学与其他科学的融合发展主要包括:融合现代科学理论与方法发展新兴审计科学;融合现代科学理论与方法发展新的审计理论与方法;移入其他科学理论与方法,完善审计理论与方法体系,发展审计科学。本书所讨论的审计成本,主要是审计与成本管理的结合,是利用成本管理学科的思维逻辑反思审计管理中的成本问题,其目的就是要打破传统一贯的审计成本思想,建立适应国内国际审计市场竞争的较为完善的审计成本管理体系,从而提高会计师事务所所在审计市场上的竞争能力。

1.1.2 研究意义

审计的产生和发展过程均体现了丰富的成本思想,系统研究审计成本,对审计职业的定位和发展有着非常重要的理论和现实意义。具体表现在:

1. 有利于建立审计成本理论框架

随着社会主义市场经济的发展,特别是资本市场的发达,审计的重要性日益显现,审计项目的数量和质量都有突飞猛进的发展,而审计人力、财力资源的投入相对有限,缺口较大,审计资源供需矛盾突出。在审计署《2003—2007 年审计工作发展规划》中明确提出,要实行科学的审计管理,整合审计资源,促进提高审计工作层次和水平,并将其作为需要着力加强的三项基础工作之一。审计资源包括人力资源、信息资源和技术资源,取得这些资源必然要付出一定的代价,即成本。实行科学的审计管理,整合审计资源的一项重要内容,就是在保证审计质量的前提下,尽可能地降低审计成本。因此,深入开展审计成本的研究是审计管理理论和实务的一个重要课题,同时,对建立和完善审计成本理论框架有很大的促进作用。

2. 为审计职业的管理和发展提供对策建议

职业管理,是对某一行业的工作进行规范、监督、服务,使之沿着健康的方向发挥行业的作用。审计职业是伴随着商品经济的发

展而发展起来的,当公司逐渐成为商品社会的重要经济组织后,由于所有权与经营权的分离,所有者主要依据经营者提供的财务报表来了解企业的经营情况,审计人员作为独立第三者对财务报表的合法性和公允性做出判断,从而保护公司所有者的合法权益。特别是当股份公司出现后,企业的所有者由少数的个人发展到社会公众,公司的资本规模急剧扩张,经济犯罪、会计信息失真、欺骗所有者权益等现象已成为危害社会经济健康发展的严重问题时,审计师在维护经济秩序健康发展中所起的社会作用、社会影响、社会责任也日益明晰的显示出来。自从审计产生以来,审计职业发展很快,初步建立了职业管理体系。审计成本问题的研究,对规范审计行为,提高国内会计师事务所的竞争力,树立行业的诚信形象,赢得社会公众的信任方面都会产生深远的影响。

同时,审计行业作为维护社会经济秩序的一个重要行业,其管理模式应该具备科学性、针对性、适用性等特点。各国审计职业管理采用何种模式,取决于各国的历史、市场经济理念和具体的社会经济环境。因此,选择哪种职业管理模式,除了考虑本国国情运行起来是否通畅,是否能够提高管理质量与效率等因素外,对审计成本的考虑也是重要的一个方面。对审计成本问题的开拓性研究,能为审计职业的管理和发展提供对策建议。

实施行业管理必然会发生管理成本,这些成本可能是在当期发生,也可能是在未来发生,成本的承担主体是注册会计师行业协会,还是会计师事务所或者具体的审计项目?成本的补偿渠道和方式有哪些?这一系列问题的答案为加强注册会计师职业的管理提供依据。

3. 有利于审计主体正确制定和实施审计成本策略

执行审计工作的机构或人员,行使审计职权、履行审计职责是通过审计主体的审计活动来实现的。我国各级审计机关、各部门、企业内部审计机构以及经有关部门批准的会计师事务所,在依法执

行审计任务时,都是审计主体。

从审计成本的理论到审计成本的实际,对审计主体来说具有非常重要的意义,对审计主体实施和制定审计成本策略至关重要,审计主体在从事审计工作时可以就审计的全过程进行审计成本的计划、决策、控制,并为审计结果的考评提供依据。

4. 有利于总结审计职业的审计管理经验

审计作为一项社会活动,必然要讲求投入与产出,因而成本问题不可避免。从根本上讲,审计成本是开展审计工作的必然产物,伴随着审计活动的存在而存在,它的高低除关系到审计经费使用效益和审计效率以外,更是衡量我国审计事业发展水平的重要标准之一,审计成本问题作为整个审计理论体系中不可或缺的一部分,应当引起重视。

当今,审计市场竞争激烈,迫使会计师事务所不得不关注审计成本问题,审计成本问题既是一个理论问题,同时也是一个实践问题。因此,研究审计成本具有重要的现实意义,同时,对审计成本从内涵、分类上进行梳理,从体系、方法上进行整合,更有利于总结审计职业的成本管理经验,更新成本管理理念,提高会计师事务所的市场竞争力。

1.2 国内外审计成本的研究现状

目前审计成本问题的研究还处于初级阶段,还没有对此问题的系统研究,但已开始一些片断式的研究以及与此相关的审计管理、审计效率等方面的研究,对审计成本问题在一定程度上进行了揭示。作为系统研究审计成本的博士、硕士论文还没有发现;与审计成本(关键词)相关的论文只有几十篇,与本书思路相同的还没有发现。