

Study on the Relationship between Audit Quality of Internal Control and Audit Cost of Annual Report

Yue Chen, Yun He

Sichuan Normal University, Chengdu, Sichuan, 610000, China

Abstract

Since 2012, the main board market has gradually distributed batches of mandatory implementation of internal control audit, internal control audit has become the basis for providing financial statements audit opinions, testing the quality process of enterprise internal management, and an important part of the external market supervision of enterprises. So, this paper focuses on the internal control quality in the audit cost determination of the role, and how to function. This study enriches the relevant research on the economic consequences of audit opinions of internal control and the influencing factors of audit fees, strengthens the construction of the relationship between internal audit opinions and audit fees, and helps to strengthen the emphasis of enterprises on internal control and the supervision of relevant departments on audit business and pricing of accounting firms.

Keywords: Internal Control; Quality of Internal Control; Audit Opinion; Audit Fees

内部控制质量与年报审计费用的关系研究

陈悦, 何云

四川师范大学, 四川成都 610000

摘要: 自 2012 年起, 主板市场逐渐分布分批次强制性实施内部控制审计, 内部控制审计已成为提供财报审计意见的基础、检验企业内部管理质量过程、对企业进行外部市场监督中的重要一环。因此本文着重探究了内部控制质量在审计费用确定中所起的作用, 以及是如何作用的。本研究丰富了内部控制审计意见的经济后果和审计费用影响因素的相关研究, 加强了内部审计意见与审计费用的关系构建, 同时有助于加强企业对内部控制的重视程度和相关部门对会计师事务所审计业务及定价的监管。

关键词: 内部控制; 内部控制质量; 审计意见; 审计费用

一、引言

审计活动作为外部市场监督体系的一个重要手段, 可以对上市公司的内部控制和财务报表提供合理的保证, 审计费用就是审计服务的外在货币性体现。企业内部控制质量的高低会影响审计师出具的内控审计意见类型以及对财报进行审计时的审计投入。因此, 事务所收取的年报审计费用与企业内部控制质量息息相关。

二、内部控制质量与年报审计费用关系的分析思路

目前基于审计定价的两种不同假说分别是审计成本假说和审计保险假说。

会计事务所在初步了解被审计单位的业务活动和环境的基础上确定审计资源的投入与分配, 由此确定审计费用。审计定价模型包括审计成本、审计师潜在诉讼风险和合理利润三部分, 这是 Simunic^[1]审计成本假说的主要内容。

当被审计单位规模较大、业务较为繁杂或内部控制有效性较低时，审计师需要投入更多的时间成本和审计成本，因此增加审计费用^[2]。业务繁多的被审计单位往往拥有庞大业务体系，这为审计师收集审计证据增加了难度；大规模企业财务上的认定需要比一般企业更多的依据，审计师也因此需要收集更多的审计证据。审计证据数量和获取难度的增加无疑加大了审计成本，审计费用相应增加。

此外，审计成本假说还认为除审计成本外，审计费用还与事务所承担的潜在风险有关。根据现代审计风险理论，除财务报表本身的重大错报风险外，审计师还需承担由审计过程导致的各种诉讼风险和名誉风险等潜在审计风险，因此会收取不同程度的风险溢价，体现在审计费用中。

审计保险理论认为审计服务的价值来源于其提供的保险价值。Dye^[3]提出当企业和事务所披露相关信息时，信事所以对披露的信息承担了担保责任。随着资本市场的发展，如果因注册会计师未能勤勉尽责从而导致审计失败，投资者保护制度会要求注册会计师为投资者的损失提供补偿，监管部门也会对相关的注册会计师进行处罚^[4]。在现实中，审计师在对企业进行审计活动时，会因为存在审计失败的可能性而付出赔偿，因此可能要求被审计单位付出更多的报酬。

企业内部控制质量可以用内控审计意见、内控缺陷数量及严重程度来衡量。因此，一方面审计师通常会获取更加充分适当的审计证据来减少因企业内部控制出现漏洞而产生的审计风险；而另一方面，审计师为了规避因对内部控制有缺陷的企业出具审计意见而可能出现的审计失败风险和诉讼风险，收取更多的审计费用进行风险补偿。因此非标准的内部控制审计意见可能导致更高的审计费用。

三、基于不同载体的内部控制与审计费用关系探究

（一）内部控制缺陷、审计成本与年报审计费用

对于规模庞大、业务繁杂的企业来说，其内部控制制度的制定与实施难度更大。内部控制制度的制定可能会存在不科学和不完善等问题，使内部控制制度本身存在缺陷；即使制度本身已十分完善，由于企业规模较大、业务繁多，各部门之间的业务往来交错复杂，内部控制涉及的人员及事项会更加广泛。这使得内控制度在实施过程中的难度增加，可能出现内控失效的情况。当内部控制出现重大缺陷时，审计师无法从有效的内部控制中得到充分适当的审计证据，因此需要实施更多的实质性程序，审计成本增加，审计费用随之增加。

事务所的规模与审计成本之间也存在着规模效应。即当事务所规模较大时，其丰富的业务经验与审计人员的专业素养使得事务所的业务流程、人员配置等也更加熟练，形成一套独有的审计业务执行方法，相比较那些承接业务较少、规模较小的事务所，规模较大的事务所能够有效降低审计成本，从而减少审计费用。但在事务所规模一定的情况下，被审计单位出现内部控制缺陷，实质性程序增加，总审计投入增加，审计师或审计部门的单位工作量增大。这可能会导致事务所的人工成本有所上升，因此而增加审计费用。由此可见，内部控制缺陷确会导致审计费用的增加。

（二）内部控制、审计风险与年报审计费用

审计过程中审计师需承担的诉讼风险和名誉风险等潜在审计风险是审计师在进行审计定价时不能忽视的项目，因此会收取不同程度的风险溢价。这部分风险溢价也与企业内部控制质量之间存在着相关关系。企业内部控制良好，易获得充分适当的审计证据，审计师出具审计意见时的依据站得住脚，承受的诉讼和名誉风险自然较低；当内部控制存在缺陷时，审计师无法获取足够充分适当的审计证据，出具审计意见时的依据相对不够充分。此时审计师将面临更大的审计失败风险和诉讼风险，事务所名誉可能受损。这部分风险事务所不可能独自承担，因此会在审计时提高审计收费来分担风险。这种理论存在的结果是：高的审计报价可能会筛选掉那些自知内控混乱而又没有意愿支付更高审计费用的企业；同时也会吸引那些试图通过高昂审计费用“购买”正向审计意见的企业。更加验证了有缺陷的内部控制会导致更高的审计费用。

根据审计保险理论，当审计师具备赔偿能力时，需要对因审计结果而造成损失的客户及投资者进行赔偿，为了减少事务所的损失，会要求被审计单位付出更多的报酬。而这种客户及投资者可能出现的经济利益的流出也与企业内部控制质量有关。被审报表作为经过审计师合理保证后的重要信息，是利益相关者做出决策的重要参考材料。若内部控制失败导致企业信息披露不准确，投资者则可能通过不准确的信息做出有损自身经济利益的决策。各利益相关者可能会迁怒于审计师，要求其进行赔偿。若被审计单位的经营状况不佳或出现财务危机，在面临投资者的抛弃时，可能会将自身名誉经济利益的受损归结于审计师的判断失误，甚至认为是审计师工作失职。企业可能会对事务所提起诉讼或要求赔偿。当企业中内部控制缺陷越多、这种缺陷越严重，企业出现信息披露不准确和自身名誉经济利益受损的可能性就越大，因此，审计师也更倾向于收取更高的审计费用。

（三）内部控制审计意见与年报审计费用

因目前事务所均对企业进行整合审计，即对企业进行内部控制审计和年报审计的为同一家事务所，审计费用在进行内部控制审计之前就已经确定。因此，本文主要讨论企业上一年度内部控制审计意见对当年年报审计费用的影响。通过对沪深 A 股 3178 家企业上一年度的内部控制审计意见和当年审计费用进行回归分析发现，企业内部控制审计意见与审计费用之间存在显著相关关系。并且有学者认为非标准的内部控制审计意见会导致企业被收取更高的年报审计费用。这种结果的原因在于，当企业在以前年度被出具非标准的内控审计意见时，意味着以前年度的审计师对其内部控制质量的信赖程度较低。现任审计师有理由相信企业的内部控制质量仍处于较低水平。在这种情况下，审计师需要加大审计投入，追加更多的实质性程序，并且承担更高的审计风险，从而提高审计成本；相反，在内控审计意见为标准意见的情况下，审计师对公司的内部控制有效性的信任程度更高，审计师所需承担的风险也更低，因此无需增加审计投入，审计费用就更低。

以上两个问题错综复杂且关系紧密，是内部控制质量与审计费用关系中的关键所在，所以本文仅就这两个问题做出了分析。得出的结果是相互支撑和印证的，证明这两个问题的论证是有意义的。

四、应对思路与优化建议

（一）充分认识内控质量与审计费用之间的关系有助于降低审计收费。

当内部控制质量处于较低水平时，审计师往往会采取更多实质性程序，增加审计投入，同时收取更高的审计费用来规避相关风险。而内部控制健全且有效的企业在信息传递、日常经营活动中效率更高。与内控制度不健全的企业相比，这类企业活力强，在日常经营活动中有一套企业自有的、科学的、规模化的制度。这使得企业在向审计师提供审计证据所需资料时可以快速准确地找到，在审计师了解企业情况时也能快速有迹可循。虽然审计费用还与被审计单位规模等其它因素有关，但这为企业降低审计费用提供了一种可行性较强的方法。

（二）企业应尽快健全优化内控制度。

无论从企业自身发展还是降低审计费用的目的来看，企业健全内部控制制度都是十分有必要的。虽然大部分企业都建立了自己的内部控制制度，但仍存在内控制度不完善、内控环境关注不够、管理人员素质低下等问题。企业可以从以下几个方面优化自身内控机制：1.提高管理人员素质。企业内部进行员工专项培训，增强企业员工业务能力和职业素养；2.建立良好的信息沟通系统。保证信息准确快速地传递，提高业务效率的同时为审计师获取证据提供便利的工作基础；3.建立健全的内部控制监督机制。启用监督机制对内部控制活动进行评估和监督，以保证内部控制制度有效进行。

（三）事务所应加强审计质量管控。

当企业没有值得审计师信赖的内部控制时，一般会有两种情况：一是企业内部本身没有内部控制意识和措施，这种情况会导致审计范围受限，审计师无法出具审计意见；二是企业内部控制有缺陷或未得到有效施行，审计证据的获取范围受限，审计证据可靠性没有保障，审计难度增加。这就需要事务所提高职业关注度，加强审计人员业务胜任能力和职业道德感。尤其是对内控不健全的中小企业，建立针对他们的专项审计培训，形成一套成熟的体系。审计费用本身也是符合市场调节的。对事务所来说，提高审计质量、增强业务可靠性本身也是一种提高效益的方式。较高的业务质量能吸引更多的客户，有助于提高事务所的声誉。

五、结论

内部控制审计是“整合审计”中审计师对企业进行财报审计的基础。内部控制审计意见不仅会影响财报审计成本，还将影响财报审计意见。因此，较低的内部控制质量将导致更高的审计费用。内部控制与审计费用的关系不仅成为企业提高内部控制质量和事务所改善业务的一大动因，同时也为公司治理和事务所提高审计质量和效益都提供了可操作的新思路。因此，两者之间的关系探究无论在公司层面还是事务所层面都具有正向的意义。

参考文献

- [1] SIMUNIC D A.The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence[J].Journal of Accounting Research, 1980,18(1):161-190
- [2] 曹强,陈汉文,胡南薇. 事务所特征、行为与审计生产效率[J].南开管理评论,2008(02):84-91+100.
- [3] Dye RA.Auditing Standards.Legal Liability,and Auditor Wealth[J].Journal of Political Economy,1993,101(7):881-914
- [4] 倪慧萍,时现. 审计风险转移功能与保险性质审计收费——审计保险假说的进一步检验[J]. 审计与经济研究,2014,29(02):30-37.