

# 审计收费： 收多少、何时收、向谁收

严少斌

中介机构的审计收费模式一般涉及到“收多少”、“何时收”和“向谁收”三个问题。我国现行的审计收费模式主要是固定收费制、一次收费制和同级收费制，这种收费模式不利于中介机构保持独立性。因此，有必要对现行的审计收费模式进行改革，笔者提出以下几点构想：

## 一、改固定收费制为弹性收费制

是否改固定收费制为弹性收费制是关于审计费用“收多少”的问题，这个问题既关系到被审单位的费用成本，又关系到中介机构的经济效益，还关系到审计人员的薪酬水平和工作积极性。

(一) 固定收费制的概念。所谓固定收费制，简言之就是“约定多少，收费多少”，即审计业务约定书上约定多少审计收费，实际就收多少金额。具体内容体现在三个方面：第一，注册会计师行业协会(中注协)制订发布的审计服务收费标准，对会计师事务所和被审单位协商审计费用起指导和控制作用；第二，按照审计收费标准，中介机构与被审单位双方协商一致后，在审计业务约定书中约定审计服务收费数额；第三，审计业务约定书签订之后，无论审计工作量是否出现变动、出现什么变动，审计收费都按照已经约定的数额执行。

(二) 弹性收费制的概念。所谓弹性收费制，就是审计业务约定书中约定的审计收费数额是按照被审单位的资产总额及审计工作量和行业协会规定的收费比例计算出来的，审计收费数额的多少与审计工作量有密切的关系。审计业务约定书签订之后，如果审计工作量发生了变动，审计收费就相应地进行调整，审计收费数额的多少与审计工作量和审计风险的大小既相匹配又保持联动关系。

(三) 审计工作量变动的原因。注册会计师与被审单位财务部门的职责划分十分明确：被审单位财务人员负责编制各种年度财务报表、报表附注、财务决算专项说明和内部控制有关事项的说明等；审计人员负责审计并出具审计报告、各种专项审核报告和管理建议书等。但在实际工作中，有的被审单位财务人员由于某些原因不能或不愿意完全履行自己的职责，要求审计人员帮助代编报表附注、财务决算

专项说明和内部控制有关事项的说明，有的甚至还要求审计人员代编(或代为汇总)年度财务报表。审计人员为了不与客户的关系，防止收费时出现困难，不得不接受对方的要求，由此导致审计工作量增加。

(四) 固定收费制的主要弊端。一是如果审计人员接受对方要求，增加代编报表附注、财务专项说明等工作，相应会减少从事审计业务的时间和精力，可能加大中介机构的审计风险。二是如果工作量变动而审计收费固定不变，会导致审计人员权责利不对称。审计人员越位代编报表附注甚至财务报表，承担了应由对方承担的责任和风险，但是无法获得与之相对称的超额收益。如果以弹性收费制取代固定收费制，这些问题就会迎刃而解。

(五) 实行弹性收费制的措施建议。一是行业协会应制订审计人员代编报表附注、财务专项说明和内部控制事项说明等(文字)报告资料的指导收费价格，便于审计人员在增加审计工作量后相应地增加审计收费。因为目前这种情况不可避免，与其全面禁止或禁而不止，不如承认现实，适当放开，疏堵结合。一方面允许现场审计人员接受被审单位代编部分文字报告的要求，并按照标准收取费用；另一方面继续严令禁止现场审计人员为客户代编属于鉴证业务对象的财务(数据)报告的行为。二是完善审计业务约定书的有关条款，在合同中约定审计业务的基本收费数和弹性收费数。

## 二、改一次收费制为二次收费制

是否改一次收费制为二次收费制，是关于审计费用“何时收”的问题。中介机构“何时收”及“分几次收”审计费用，既关系到应收账款的回收风险，又涉及收费数是否与工作量保持联动的问题。

(一) 一次收费制的概念。所谓一次收费制，就是中介机构根据审计业务约定书，向被审单位一次收齐审计费用。一次收费制又分为审前一次收费制与审后一次收费制两种具体方式。审前一次收费制，就是先收费后审计，中介机构在审计之前一次收齐审计费用。这种收费制一方面完全控制住了基本收费的风险，另一方面却可能失去因工作量增加而增

收费的机会。审后一次收费制,就是先审计后收费,并且一次收齐审计费用。这种收费制与前一种收费制恰恰相反:一方面难以控制审计费用的回收风险,但另一方面有可能把握住因工作量增加而增收费用的机会。在目前的审计实务中,绝大多数是采取审后一次收费制。

(二)二次收费制的概念。所谓二次收费制,即审计之前预收一部分审计费用,审计后再收取剩余部分审计费用。如现在的《审计业务约定书》中一般对“何时收”的问题规定为“甲方(被审方)应于本约定书签署之日起×日内向乙方(某会计师事务所)支付×%的审计费用,剩余款项于审计报告草稿完成日结清”。这种于审计前后分两次收费的办法是一种较好的收费制度,但在实际审计活动中却较少采用。

(三)二次收费制难以全面实行的原因。第一,甲乙双方签署约定书后,乙方到甲方进行现场审计之前,一般不会注意预收部分审计费用,因为此时乙方的主要精力集中于审计准备工作。第二,全部审计收费的结清通常晚于“审计报告草稿完成日”。第三,少数被审单位不能及时付费。

(四)实行二次收费制的措施建议:一是进一步完善审计业务约定书,规定在合同中必须明确约定审计之前预收审计费的比例或数额,预收比例以30%至50%为宜;二是中介机构在审计报告草稿完成日进行第二次收费时,结合弹性收费制收取审计费用余款(即合同约定收费数+工作量增加后增收费用数-第一次预收数);三是审计双方要严格遵循合同规定的二次收费制原则,被审方要按照合同约定主动预付(第一次)审计费用,并于审计完成后足额结清(第二次)审计费用,中介机构也要尽职尽责,提高审计服务质量。

(五)二次收费制的例外。笔者建议推行二次收费制,但并不意味着要一刀切。对工作量、审计周期长和收费多(十几万元、几十万元甚至几百万元)的大项目,可实行二次(甚至三次)收费制;但是对于工作量小、审计周期短和收费少(几千元或几万元)的小项目,也可以继续实行一次收费制,采用审前一次收费制或审后一次收费制均可。

### 三、改同级收费制为上级收费制

是否改同级收费制为上级收费制,是关于审计费用“向谁收”更好的问题。中介机构对不同的对象或主体收取审计费用,既关系到审计费用的回收风险控制,又关系到能否独立地履行审计职责,还涉及到现场审计人员的心理因素。

(一)同级收费制的概念。所谓同级收费制,即为谁审计,就向谁收费,审计业务关系双方(审计主体与审计客体)处于同一对应级别上。当前实务中普遍实行同级收费制,即使是国家国资委对中央企业年报审计项目组织招投标之后,还是由中介机构与被审单位签订审计业务约定书,向被审单位收

取审计服务费。

(二)上级收费制的概念。所谓上级收费制,即为谁审计,就向谁的上级收取审计费用。这里的“上级”是指能够决定被审单位(行政事业单位、企业单位及其他各种经济组织)收支活动的上级主管单位、控股母公司、行业协会等。上级收费制同时也可以称之为下级审计制,即中介机构接受谁的委托、与谁签订审计业务合同,就向谁收取审计费用,对谁的下级或所属单位进行审计。

(三)同级收费制的主要弊端。第一,由于中介机构及其现场审计人员需直接向被审单位收费,因此要尽量与对方处理好关系,否则,担心收费时有困难;第二,由于审计人员时刻考虑到要与对方处理好关系,因此审计活动和审计意见可能会被对方左右,就难以坚持独立、客观、公正的立场,难以如实披露财务信息;第三,审计人员如不能如实地披露财务信息,就难以有效规避审计风险。

(四)上级收费制的主要优点。一是审计人员不需要直接向被审方收费,就不会因担心收费困难而丧失独立、客观、公正的立场;二是有上级付费作保证,有利于审计人员如实披露被审单位的重大问题;三是中介机构向上级收取费用,审计人员主要向上级负责,不需要完全向被审单位负责,有利于充分发挥中介机构及其注册会计师的审计职能。

(五)实行上级收费制的措施建议。第一,行业协会可在条件成熟的时候,从体制、制度上改革同级收费制,比如规定不允许中介机构直接向被审单位收取审计费用,只允许向被审单位的上级单位或主管部门收取审计费用等;第二,国家相关部门要制订配套的政策规定,确保中介机构能向上级单位收到审计费用。实行上级收费制后,审计费用的承担,可以采用两种办法予以解决。一种办法是由被审单位的上级单位直接承担,被审单位不需再自己承担;第二种办法是继续由被审单位承担,但是付费给中介机构要经过上级单位,既可由上级单位先付给中介机构后再向下属、被审单位收取或扣回,也可由上级先向下属、被审单位收取后再付给中介机构。第三,行业协会有必要做出硬性规定,改变审计业务约定书的签约对象。如中介机构只能与被审单位的上级单位而不能直接与被审单位签订审计业务约定书;又如谁主持审计项目的招投标工作,中介机构就与谁签订审计业务约定书,并向谁收取审计费用,然后对其下属单位进行审计等。第四,上级收费制的实施范围不宜同时一刀切,可以采取分类实施的办法。首先在有上级单位的被审单位(如国有企业和行政事业单位等)范围内实行;其次进一步研究办法,对没有上级单位的被审单位(如私营企业等)推行上级收费制。■

(作者单位:中瑞岳华会计师事务所)

责任编辑 刘忻