

文章编号: 1005-0523(2004)03-0001-04

关于现行独立审计委托模式的缺陷及重构的研究

黄一鸣, 张文斌

(华东交通大学 经济管理学院, 江西 南昌 330013)

摘要: 从审计委托模式入手, 分析了现行审计委托模式在制度上的缺陷, 提出间接委托模式下注册会计师保持独立的必备条件, 并以此为基础提出独立审计委托模式的重构思路和改进方案, 为防止会计造假, 完善独立审计制度提供参考。

关键词: 审计委托模式; 独立性; 缺陷; 重构

中图分类号: F239

文献标识码: A

当我国上市公司接连爆出银广厦、蓝田股份、ST黎明等一系列会计造假案件后, 人们往往把原因简单归咎于我国现行证券市场不完善, 公司治理结构不合理等因素。而后, 在一向被认为当今世界上资本市场最完善、法制最健全的美国, 也接连爆发安然公司、世界通讯公司等世界著名跨国大集团的财务舞弊丑闻。长期以来被视为注册会计师业界楷模的世界五大会计师事务所之一的安达信会计师事务所因涉嫌参与“安然”舞弊事件, 卷入官司而土崩瓦解。在“安然”“世通”等一系列重大财务舞弊被揭露后, 理论界是否有必要反省一下, 现行独立审计制度是否存在缺陷, 是否动摇了注册会计师的独立性? 只有从制度上加以完善, 才能防止就事论事, 从根本上找到治理会计造假的对策。

独立审计委托是整个独立审计制度的基础, 也是独立审计制度设计的起点。它是否科学合理, 直接决定着由此形成的独立审计委托关系是否正常, 注册会计师能否独立, 以及独立审计监督机制能否有效运行, 具有极其重要的意义。

1 独立审计委托模式的分类

纵观审计委托模式的发展变迁, 审计委托模式可分为两种: 一种是直接委托模式, 一种是间接委

托模式。

直接委托模式就是财产所有人将审计业务直接委托给注册会计师(会计师事务所), 注册会计师根据委托人的要求, 对被审计单位的会计报表及其所反映的经济业务的真实性、合法性、会计处理方法和结果的公允性等发表审计意见。注册会计师将审计结果直接向委托人报告。委托人直接或另聘专家对注册会计师的审计执行情况进行监督和评判, 并根据注册会计师的工作完成情况支付审计费用。在这种模式下, 由于注册会计师的选聘是由财产所有者负责, 审计费用是由财产所有者支付, 被审计人无法干预影响, 所以注册会计师可以与被审计人完全独立。加上直接关系自身利益, 财产所有者对注册会计师的监督也有积极性。他们可以根据注册会计师的执业水平和与被审计人的独立性决定是否聘请该注册会计师。因此, 直接委托模式可以形成一种比较清晰的委托受托关系和明确的权责结构。但直接委托模式要求财产所有者人数较少, 审计委托意见较容易统一。一般适用于独资、合伙企业或股权比较集中的股份制企业。

间接委托模式是财产所有人由于人数过多, 直接委托审计业务难以形成一致意见或交易成本太高, 往往委托一个代理机构具体执行审计业务的委托工作。在目前资本市场上, 因股权分散, 资本流动

收稿日期: 2003-09-25

作者简介: 黄一鸣(1945-), 男, 福建福州人, 华东交通大学经济管理学院教授。

性大,财产所有人不确定,审计往往只好采用间接委托模式.在这种模式下,由代理机构代表委托人具体负责注册会计师的选聘,注册会计师接受委托对被审计人进行监督,并直接向代理委托人报告审计情况.

2 现行独立委托审计模式的缺陷

随着股份制的发展,公司股权越来越分散,股份公司审计采用直接委托已经不现实了.间接委托模式是股份制发展到一定阶段的必然产物,但是,在间接委托模式下,由于现行的一些制度设计不合理,导致委托关系更加复杂紊乱,削弱了审计制度的效率.主要表现为:

1) 现行审计理论界未对审计实际委托人与代理委托人进行界定,使得人们对审计实际委托人与代理委托人认识紊乱,模糊了注册会计师的监督使命.独立审计的实际委托人是独立审计最根本的需求者,这种需求及委托权的产生是以财产所有权为基础.独立审计代理委托人是指因隐含或明示的契约,与独立审计实际委托人之间形成的委托代理关系,代表审计实际委托人具体行使审计委托权的人或机构.长期以来,理论界将独立审计实际委托人与代理委托人经常混为一谈.如我国《审计业务约定书准则》第三条中规定:“委托人是指向会计师事务所提出业务委托,并与会计师事务所签订审计业务约定书的单位和个人”第8条进一步说明:“审计业务约定书应由会计师事务所和委托人双方的法定代表人,或授权的代表签订,并加盖委托人和会计师事务所的印章”明显看得出,我国独立审计准则对审计委托权的具体执行人与审计实际委托人没有区分.我认为,独立审计需求的本源是受托经济责任,财产所有人才是独立审计的实际委托人.因为财产所有权是产权的基础,其他权利是在此基础上派生的.从审计的起源看,审计的产生也是为了监督经营者的受托经济责任.在所有权与经营权分离后,财产所有人为了保证经营者能严格履行受托经济责任,维护自身权益,而聘请审计师对经营者进行监督.因此,对独立审计最根本的需求者是财产所有人,随着经济的发展和社会的变化,审计的方式和手段也发生了变化,但其本源和实质没有变.在资本市场发达的今天,作为独立审计实际委托人的财产所有者呈现新的特点.这使得财产所有者即投资者不但包括公司现实的股东,而且包括公

司潜在的投资人.他们希望通过注册会计师的审计能获得公司真实公允的会计信息,并对管理当局进行监督.在股权分散,直接委托审计不现实的情况下,他们只好通过隐含的(如公司章程)或明示的契约,授权公司董事会或其他机构代理执行委托事宜.只有弄清了独立审计实际委托人与代理委托人的区别,才能弄清二者对独立审计的需求动机以及相应的责任权利的不同,才可能保证相应制度设计和安排的科学.

2) 现行审计委托模式严重影响了注册会计师的独立性.从前面的分析可知,在间接委托模式下,注册会计师要保持独立有两个必备条件:一是注册会计师与被审计人独立;二是代理委托机构与被审计人独立.而现行独立审计委托模式是由董事会代理委托,显然存在着较大的制度缺陷.在我国,董事长代表董事会行使对注册会计师的选聘权,一些公司名义上是由股东大会负责注册会计师的选聘,实质上注册会计师的选聘仍是由董事会具体执行,股东大会只不过履行批准的程序.在公司治理比较完善的发达国家,注册会计师的选聘依然是由董事会下属的审计委员会负责,只不过审计委员会由独立董事担任主席.董事会至少在以下几个方面表现为与被审计人不独立:一是董事会代表的是少数大股东的利益.董事会的组成是以股权为基础,根据股份的权重来决定董事会的人员组成,大股东对董事会的影响远远大于中小股东,所以,董事会并不能代表广大中小股东的利益.二是董事会与经理层有着千丝万缕的联系.很多执行董事作为董事会成员又同时在公司管理部门兼职.在我国董事长同时兼总经理现象非常普遍.随着股份的不断分散,经理层势力和影响有进一步膨胀的趋势.在这种情况下,董事会对注册会计师的选聘在很大程度上受经理层影响.

3) 现行独立审计委托模式对注册会计师的监督存在缺陷.现行独立审计委托模式中,最明显的一个制度缺陷就是对注册会计师的选聘权与监督权分离.现行制度中,对注册会计师的选聘权往往属于董事会或下属的审计委员会,而对注册会计师的监督权却主要由注册会计师协会或会计监督委员会来行使.董事会及审计委员会对注册会计师的监督主要是看注册会计师是否按审计业务约定书约定的时间完成审计工作,提交审计报告,而对审计报告的质量包括审计工作程序是否合理,审计证据是否充分,审计意见是否恰当,注册会计师的执

业能力和努力程度,注册会计师的独立性即是否与被审计人合谋的嫌疑等方面,由于信息不对称和专业能力的限制,而无法监督。注册会计师协会对注册会计师的行业自查,因缺乏激励而没有监督的积极性,监督的独立性也很低。它的监督重点在于注册会计师的独立性即注册会计师是否存在与被审计单位管理当局合谋的事件。而对注册会计师的工作努力程度,职业胜任能力一般不作评判。即使发现注册会计师存在这方面的问题,对注册会计师的选聘也没有太大影响,因为这些监督部门没有对注册会计师工作评判的义务,审计委托人与这些监督部门的信息传递渠道也不畅通。当因制度的缺陷而无法对注册会计师的执业能力和审计过程进行有效监督时,注册会计师即使没有与被审计人合谋的动机,也可能因审计的投入过少或者在执业过程中的麻痹大意,而导致没有及时揭露被审计人本可以被揭露的错弊。

3 关于独立审计委托模式的重构

随着股份公司的进一步的发展,股权将越来越分散,所有者也将越来越远离具体的生产经营。所有者对经营者的监督不可能再回到简单生产方式下的直接监督,委托代理将广泛存在,而且这种代理还不只一级,可能呈现代理、转代理多级发展的趋势,一项交易或活动的最终执行往往要通过一个环环相扣,运行复杂的代理链来完成。这是企业规模不断扩大,生产专业化的必然趋势,我们必须正视这个现实。关键在于我们如何进行制度设计和安排,构建一个科学完备的代理机制,保证整个制度的高效运行。就独立审计而言,我们不要期望重新回到审计起步阶段,采用直接委托模式,虽然这种模式具有委托关系简单,各方权责明晰,运行高效的优点,但这种模式存在的环境和条件现在已很难具备。独立审计采用间接委托模式是当今发达的资本市场不可回避的现实。因此,根据现行独立审计模式在运行中出现的问题和暴露的制度缺陷,对制度如何进行改进和修复,才是我们的现实选择。

在间接委托模式下,独立审计制度要高效运行,需要解决两个问题:一是注册会计师独立性问题;二是对注册会计师的监督问题。其中注册会计师独立性问题是整个制度设计的核心和起点,间接委托模式下,保持审计独立的关键一方面保持审计人与被审计人独立,另一方面还要保持审计代理

委托人与被审计人独立。其中后者是制度设计的重点。对注册会计师监督方面,首先要保证对注册会计师的选聘和监督由一个部门统一掌握,其次,对注册会计师的技术和道德要全方位监督,最后,为保证监督部门的监督积极性,监督部门应承担监督风险。

根据以上分析,我提出独立审计新的模式的构建思路:在证券监管部门如美国 SEC,我国的证监会等机构下设立专门的公众公司审计委员会,代表社会公众行使对注册会计师的选聘权和监督权。其具体运作方式,概括地讲,主要包括以下几方面:

一是关于审计委托方面,审计业务的委托主要发挥市场机制的作用,由公众公司审计委员会通过市场招标进行。公众公司审计委员会拥有注册会计师的选聘权后,并不是说,该审计委员会可以利用行政权力任意指定由某个会计师事务所承接某上市公司会计报表的审计业务,否则,可能因为审计委员会缺乏利益风险和相应的监督,而导致寻租和腐败。审计业务的委托长期以来都是通过委托方与审计供给方在市场上竞争博弈形成的。审计业务委托关系的形成,审计收费数额的最终确定均是通过审计市场中供求双方讨价还价协商而成的。在通过法规或契约将对注册会计师的选聘权授予公众公司审计委员会之后,审计业务的委托仍应保持市场行为的性质。其方法为,将审计业务的委托采用市场公开招标的形式,由市场决定审计业务的最终归属。这样,不但可以防止审计委员会滥用职权,滋生腐败,而且可以最大限度地降低审计成本。这时,公众公司审计委员会的主要职责:一是对参与竞标的事务所的资格审查,通过严格的市场准入门槛,保证参与竞标的事务所的职业胜任能力,这样,还可以把过去有不良记录的注册会计师和会计师事务所拒之门外。另一职责就是该审计委员会对通过招标形成的市场竞争结果予以确认,与中标的会计师事务所签订审计业务约定书。这样,把审计委员会的权力尽量限定在一定范围,减少审计业务委托中的行政干预。

二是将对注册会计师的选聘权和监督权由一个部门统一掌握,并建立相应的监督风险机制,以保证对注册会计师的有效监督。通过我们前面分析可知,为了防止注册会计师在审计过程存在“偷懒”行为,必须将对注册会计师工作的评价与其以后的业务承接相连。因此,对注册会计师的选聘和监督应由同一个部门掌握,以保证整个监督及信息反馈

渠道的畅通。但考虑到对注册会计师审计业务的监督在会计审计专业知识和胜任能力方面的特殊要求,公众公司审计委员会可以将对注册会计师评价和监督的具体工作委托给专门的会计审计公司等民间组织来执行。该组织可类似于《2002S-A 法案》后成立的公众公司会计监督委员会,最好由专门的会计审计专家组成,其性质为具有独立经济利益和法人资格的民间组织,专门负责对注册会计师的评价、调查和再审计,并将结果直接向审计委员会报告。公众公司审计委员会根据该组织的报告建立各会计师事务所的业绩档案,在确定会计师事务所参与审计业务的竞标资格和最终中标时要予以参考。为了保证会计监督公司在监督中尽职尽责,应将会计监督公司的经济利益与其监督结果联系起来,即如果会计师事务所出现审计失败,会计监督公司未能揭露或未向审计委员会报告注册会计师的过失或舞弊,会计监督公司应对会计师事务所承担的民事赔偿责任负连带责任。如果会计监督公司向审计委员会报告了注册会计师存在的过失或舞弊行为,会计监督公司可以免责。然后,公众公司审计委员会根据报告所确定的注册会计师行为性质的严重程度进行处罚,甚至聘请其它会计师事务所对所审业务重新进行审计。如果注册会计师和会计师事务所对处理结果不满,可向专门的仲裁机构进行申诉。

三是由公众公司审计委员会向注册会计师支付审计费用,割断注册会计师与被审计单位的经济联系,以充分保证注册会计师独立。由于是由公众公司审计委员会负责聘请注册会计师对上市公司会计报表进行审计,所以,审计费用应由该审计委员会直接支付给会计师事务所和注册会计师。公众公司审计委员会作为一政府机构,如何保证这部分费用的来源,采取什么方式收取是值得研究的课题。笔者提出由证券监管部门根据上市公司规模大小,分行业收取。该方法类似于现行审计收费方式,只不过由现在的上市公司直接支付给会计师事务所,改为先由被审计公司上交给证券监管部门,再由证券监管部门转支付给会计师事务所。这种方法能较好地体现配比原则,因为审计费用的高低与注册会计师花费的审计时间直接相关,而企业规模越大,业务越复杂,往往花费的时间越长。这种方法表面上审计费用是由被审计单位负担,实际上,它通

过计入成本,减少被审计人的利润而影响其税后利润分配,真正负担这部分费用的是公司股东而非经理层。该方案的缺点在于:一是审计收费标准的制定带有主观性。审计花费的时间不仅与企业的规模,业务的复杂程度相关,而且也受各个企业具体的会计审计环境影响。企业管理当局的经营理念,诚信程度,企业的财务状况,组织机构设置,内部控制环境等在很大程度上也影响着注册会计师的审计策略,采用的审计程序,所需收集的审计证据的种类和数量。而这些情况,各企业又表现为不同的特性,如果审计费用的收取标准仅选取一两个指标,显然不够合理,也不科学,如果选取的指标过多,又会操作繁琐,增加执行成本。二是审计费用由被审计单位支付,但却又不能参与审计费用契约的谈判,即契约的直接关系人不参加契约制订的谈判,而与契约无利害关系的证券监管部门直接决定着整个契约的制订过程。这种契约制订模式显然不科学,无法保证契约当事人双方利益最大化,契约的公平性也受到怀疑。总的来看,该方案基本体现了成本配比原则,对现行审计付费模式冲击不大,便于与现行付费方式衔接,容易被人理解和接受。

总之,任何制度的变革都是一项宏大的系统工程,涉及各方利益的调整,特别是对已沿用几百年的独立审计委托模式进行根本变动,不可避免会遇到巨大阻力。但是,如果要从根本上治理会计造假,必须正视现行独立审计制度上的缺陷,并对之进行改革。一项制度要高效运行,也需要与之适应的环境。象公司的治理结构,对会计审计的监管,对经理层的激励和监督等制度也必须随之变化,由于篇幅所限不可能一一论述,同时,本文的很多观点还需要在实践中进行发展和完善。

参考文献:

- [1] 林中高. 独立审计理论研究[M]. 上海:立信会计出版社, 2002.
- [2] 黄京菁. 独立审计目标及其实现机制研究[M]. 广州:暨南大学出版社, 2001.
- [3] 陆建桥. 后安然时代的会计与审计[J]. 会计研究, 2002, 10.
- [4] 喻猛国. 试议独立董事制度的局限性[J]. 经济导刊, 2001, 4.
- [5] 姜欣欣. 我国独立董事制度设计中的若干问题[J]. 经济导刊, 2001, 4.

(下转第 49 页)

参考文献:

- [1] 周绍森,尹继东.江西在中部地区崛起方略[M].江西人民出版社,2002.
- [2] 刘丁有.我国物流业的国际比较及发展措施[J].理论导刊,2002,7.
- [3] 吴清一.物流基础[M].北京:清华大学出版社,2000.
- [4] 张成海,胡双增.美国物流人员状况及物流教育[J].中国物资流通,2003.4.

A Review of Jiangxi Modern Logistics in an International Perspective and Research into Its Development

HUANG Xiao-dong¹, WU Feng²

(1. Office of Science and Research, East China Jiaotong Uni., Nanchang 330013, 2. Plan Office, Jiangxi Provincial Association of Social Sciences, Nanchang 330077, China)

Abstract: With the ever-growing integration of global economies and china's commitment to open market after its admission to WTO, modern logistics Industry, as a new economic growing point, will play an important part in the new centennial economic development. Though high-tech innovation and integration with conventional Industries, logistics industry is expanding rapidly around the world regarded as a huge "gold mine". Jiangxi provincial Government has already determined it as pillar Industry in its economic development and urged the speedup of the modern pacesetting, logistics and financial Industries. The goal is to build Jiangxi province into a logistics center with top quality service, chain operation and efficient goods distribution and delivery.

(上接第4页)

Research on the Defects and Reconstruction of Current Independent Audit Trust Pattern

HUANG Yi-ming, ZHANG Wen-bin

(School of Economics and Management, East China Jiaotong Uni., Nanchang 330013, China)

Abstract: From the point of the audit trust pattern, the author puts forward the necessary premise for the CPAs to keep their independence under the indirect audit trust pattern by analyzing the defects of the present audit system. And on the basis of what is discussed above, the author also raises some solutions to reconstruct and improve the independent audit trust pattern. Thus will help to prevent faking in account and provide some references for the government when they modify the independent audit system.

Key words: audit entrust pattern independence defect reconstruction