

# “社会团体招标”审计委托模式的构建

王 维 杨品芸

(西南财经大学会计学院 成都 611130)

**【摘要】** 本文分析了“政府招标”审计委托模式的优点和缺点,并结合我国实际情况提出构建以社会团体为核心、以独立专家为依托的新审计委托模式——“社会团体招标”审计委托模式,以期提高注册会计师的审计独立性。

**【关键词】** 审计委托模式 政府模式 社会模式

## 一、“政府招标”审计委托模式的优缺点

目前我国仍沿用传统的审计委托模式(即以会计信息的预期使用者作为委托者,以被审计单位的管理层作为责任方,以会计师事务所作为受托者),在会计信息的预期使用者缺位的情况下,委托者由被审计单位的大股东或管理层替代,其掌握了对会计师事务所的选择权和审计费用的支付权。这时,注册会计师感受到较大的外界压力,其独立地位受到严重影响,往往被迫听命于大股东或管理层,从而较易出现责任方与受托者合谋的情况,出现“管理层自己审计自己”的情况。这必将影响审计质量,损害投资者和其他利益相关者的利益。

蒋尧明和郑佳军(2005)针对上市公司现行审计委托模式容易导致注册会计师审计独立性丧失的缺点,提出了财务报表保险制度、审计委员会制度和政府招标制度,着重强调了“政府招标”审计委托模式(以下简称“政府模式”)更适用于我国,并设计了政府模式的具体推行方案。

1. 优点。与其他审计委托模式相比,政府模式无疑具有相当的优势,主要表现为以下几点:

第一,负责审计业务招标工作的政府机构(以下简称“政府招标机构”)行使的是国家职能,相对于董事会下设立的审计委员会具有较强的独立性,上市公司股东和管理层难以对其施加压力。

第二,政府招标机构是非营利机构,与上市公司股东和管理层不存在直接的经济利益关系,可以避免产生新的委托代理关系,也可节约交易成本。

第三,由于招标过程中将对会计师事务所的资质和诚信度进行严格审查,因而显著增加了审计失败的机会成本,这促使注册会计师谨慎执业,同时有助于注册会计师提高审计质量。

第四,政府主导的强制性制度在我国推行的阻力较小、公信力较高,具有较强的可操作性。

2. 缺点。政府招标机构凭借其权威性,充当上市公司与会计师事务所的中介,从制度上有效确保了审计独立性。

但政府模式也存在一些问题,主要表现为以下方面:第一,政府招标机构的行政定位不明。第二,公司董事会对会计

师事务所的选择权被过分削弱。第三,可能对审计市场产生不良导向。第四,政府招标机构可能存在寻租行为。

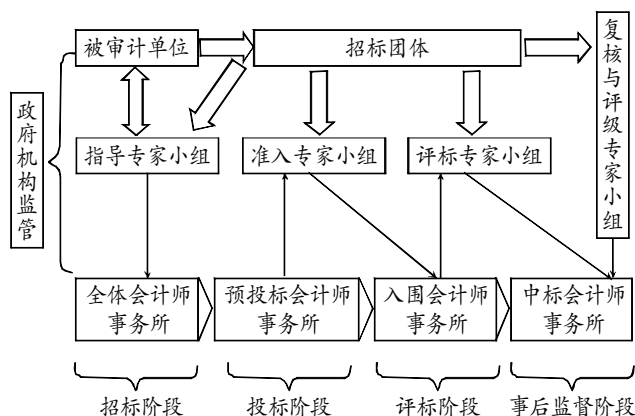
## 二、构建“社会团体招标”审计委托模式

政府模式的缺陷,源于政府机构本身的特殊职能和地位,难以通过局部改良加以弥补。因此,笔者试图通过构建“社会团体招标”审计委托模式(以下简称“社会模式”)来弥补政府模式的缺陷。

构建社会模式,首先要成立相应的社会团体。从事审计业务招标工作的社会团体(以下简称“招标团体”),应当是一个由政府批准设立、由独立专家组成、由常务专家委员会负责日常行政管理工作的独立社会法人团体,其组织结构和管理模式类似于中国注册会计师协会。招标团体的独立专家,应是具备会计和审计专业知识,熟悉上市公司运作、审计工作流程、审计风险控制及成本控制方法,熟悉相关法律、行政法规并具有相关工作经验的专业人士,具体可由会计和审计领域的专家学者、非执业注册会计师、律师以及具有高级会计师、高级审计师职称的专业人士担任。原则上,独立专家应当有其他主要职业和收入来源,其只是兼职从事审计业务招标工作,在招标团体中担任行政职务。招标团体应对独立专家进行会员资格管理、数据库管理,以及针对其专业胜任能力和职业道德操守等方面进行追踪管理。

社会模式的有效运行,依赖于高效、可行的审计业务招标流程。这一流程以招标团体为核心,与被审计单位、会计师事务所密切相关。流程具体分为四步,如下页图所示。

1. 招标阶段。审计业务招标流程由被审计单位设计,并向招标团体提出审计招标申请,招标团体从独立专家数据库中随机选取独立专家,组成指导专家小组。被审计单位应就自身的经营业务、管理水平、内部控制情况等向指导专家小组进行说明,并对会计师事务所的准入标准进行初步设定,对特殊资质、审计费用等事项作出说明。指导专家小组应综合考虑被审计单位的实际情况,对被审计单位初步设定的会计师事务所的准入标准进行审核与修订,在与被审计单位充分协商的基础上确定标底和最终的准入标准,并编写和发布招标公告以面向社会公开招标。



社会模式下审计业务招标流程图

2. 投标阶段。投标阶段又具体分为两个阶段：①预投标阶段。会计师事务所在获知招标公告后，应综合考虑准入标准、自身专业胜任能力和被审计单位实际情况，决定是否参与投标。决定参与投标的会计师事务所应根据自己各方面的情况编写预投标文件，在预投标截止日前将其送达招标团体。招标团体应及时从独立专家数据库中重新选取独立专家，组成准入专家小组，对预投标会计师事务所的资质进行审查，核实其预投标文件的内容是否真实，挑选符合准入标准的会计师事务所。准入专家小组还应当对准入标准的合理性进行评价，如果发现准入标准设置得不合理，应向招标团体或政府监管部门报告。②正式投标阶段。会计师事务所入围之后，应编制审计计划、核算审计成本、确定投标价格，据此形成投标文件，在投标截止日前送达招标团体。

3. 评标阶段。在投标截止日，应立即开标，并邀请所有投标人参加。在此之前，由招标团体随机选取一定数量的与会计师事务所和被审计单位均无利害关系的独立专家，组成评标专家小组，在开标后进行现场评标。评标是招投标工作中最重要的环节，应严格执行回避、保密及封闭评标制度。评标专家在接触投标文件之前应先就标底的合理性进行评价，然后在综合考虑投标人资质、规模、专业胜任能力、审计计划、审计成本和报价的基础上最终选定中标人即中标会计师事务所，在开标后还可要求投标人对投标文件中含义不明的内容做出必要的澄清或说明。

4. 事后监督阶段。招标团体应定期挑选独立专家组成复核与评级专家小组，对中标会计师事务所的审计质量进行检查，并结合与审计质量有关的其他信息对中标会计师事务所的资质进行评级，以作为以后审计业务招标工作中选定中标人的依据。复核与评级专家小组还应对过去的招投标工作进行复核、检查，检查是否存在违法违规的情况，同时对独立专

家的专业胜任能力和职业道德操守等方面进行追踪管理。

### 三、社会模式的优缺点

1. 优点。构建社会模式是为了弥补政府模式存在的缺陷。比较而言，社会模式具有明显的优势，主要表现为：

第一，社会模式避免了政府招标机构行政定位不明的尴尬。招标团体并不隶属于任何行政机构，这就避免了其业务范围受到限制，大量有审计需求的非上市公司也可委托其开展审计业务的招标工作。

第二，采用社会模式能使被审计单位享有一定的话语权。招标团体属于社会法人团体，对被审计单位没有行政管辖权，在整个招标过程中存在积极与被审计单位沟通的动机，不会将意见强加于被审计单位，被审计单位的意见能得到充分的尊重。

第三，社会模式能够较好地避免权力寻租行为。招标团体以社会公信力作为存在的基础，受到政府监管部门和会计信息使用者的监督，其权力的行使会受到一定的限制。而具体负责招标的专家则从独立专家数据库中随机选取产生，审计业务招标流程中三个相互独立的专家小组更可以相互监督，形成制约，这从制度上压缩了权力寻租的空间。专家小组的成员皆有其他主要职业和收入来源，对审计业务招标工作报酬的依赖度较低，其更重视自己的声誉，从而独立性有较好的保证，这也对权力寻租行为构成制约。

第四，便于分阶段推广。招标团体以社会公信力而非行政权力作为存在的基础，我们先以非强制的方式在较小范围内进行社会模式的试点，然后逐步推广。这样既可避免行政机构设立和行政法规、部门规章颁布过程中冗长的审批程序，又可避免在相关配套制度不完善的情况下通过行政指令强制执行可能造成的市场混乱。

2. 缺点。我们应当看到，任何模式都有弊端，社会模式也不例外。由于该模式中相互制约的环节较多，从而使得流程复杂、耗时较长。独立专家在审计业务招标工作中也存在风险规避动机，可能对审计市场产生不利影响。

可以预见，社会模式的推行将消除政府模式推行过程中存在的诸多障碍，对提高注册会计师的独立性和审计质量将产生积极影响。

### 主要参考文献

1. 蒋尧明, 郑佳军. 改革现行审计委托模式的思考. 财经问题研究, 2005; 7
2. 裘宗舜, 郑佳军. 我国注册会计师审计委托模式的探讨. 财会月刊(会计), 2005; 2
3. 汪俊秀. 上市公司审计委托关系的重构——加强审计独立性的路径. 审计与经济研究, 2007; 1