

民间审计是否该由第三方委托

林 静

(中山大学管理学院 广州 510630)

【摘要】在财务舞弊仍屡禁不止的现状下,有不少学者曾提出由第三方委托审计上市公司报表的设想,但对将范围扩大到民间审计则鲜见深入的讨论。因此,本文旨在从民间审计委托关系的讨论入手,对民间审计的委托关系现状进行讨论并提出改进建议。

【关键词】民间审计 审计委托关系 第三方委托

我国注册会计师协会在《独立审计基本准则》中对民间审计的定义是:独立审计是指注册会计师依法接受委托,对被审计单位的会计报表及其相关资料进行独立审查并发表审计意见。可见,民间审计是一种基于委托关系的审计模式。

一、民间审计的委托关系及第三方委托

民间审计中,委托人、审计人和被审计单位构成了民间审计委托代理三角关系。该关系形成的基础是现代企业的受托责任制,即企业所有权与经营权的分离。基于此,企业所有者委托民间审计机构对企业的经营者在一定时期内的经营成果进行审计,以便对企业的经营者进行监督。如果审计委托人就是企业所有者,那么在三角关系中,第一代理关系是委托人和被审计单位之间的代理关系,第二代理关系是委托人和审计人之间的代理关系,且第二代理关系是基于第一代理关系而存在的。

在现代企业制度中,审计人的服务是有偿的,其接受委托人委托对被审计单位进行鉴证,但所承担的信息披露责任却是针对相关投资者、债权人和潜在社会公众的,这要求审计人必须和委托人、被审计单位以及相关外部组织之间保持一种超然独立的关系。

然而,安然事件后,人们发现内部治理结构无法保持民间审计中审计人的独立性。目前一个新的趋势是,通过立法,重新构造民间审计委托代理的“三角关系”。这个新的关系的核心思想是,从公司外部寻找一个独立的委托人,即通过除原审计委托关系中的委托人和被审计单位以外的第三方委托,来解决审计人的独立性问题。目前,我国学者提出的第三方委托形式主要适用于上市公司,这些制度包括财务报表保险制度、由证监会设立审计委员会制度,以及由证监会、注册会计师协会、财政部联合设置公共审计服务中心等。

二、我国民间审计委托关系的现状及形成原因

1. 会计师事务所独立性不强,且与企业合谋造假的案件时有发生。我国目前的民间审计市场属于买方市场,再加上非审计业务占会计师事务所业务总量的比例日趋上升,使会计师事务所与客户的商业关系日趋复杂,导致会计师事务所的

独立性受损。会计师事务所作为自负盈亏的企业,当市场有效需求不足而市场竞争激烈时必将处于弱势地位。在这种情况下,为了维持自身运营,会计师事务所主动配合上市公司进行财务舞弊的案件频繁出现。在我国审计市场处于买方市场的环境下,内部控制人选择注册会计师和决定审计收费的力量相当强大。再加上非审计业务范围的扩大,会计师事务所与企业的经济利益联系也就更为密切,客户的流失会给会计师事务所带来比以前更大的损失。经济上依赖于委托人的审计人在制度上被要求独立于他们,这种审计人的经济利益和职责之间不可调和的矛盾导致了审计人实质上的不独立。

2. 审计委托方同时是被审计人的现象大量存在,削弱了受托责任制的监督效果。审计委托方同时是被审计人的现象大量存在,削弱了民间审计的基础——受托责任制的监督效果,对审计师造成压力。目前我国的民间审计委托关系是企业委托会计师事务所对企业的财务报表进行审计,并向会计师事务所支付审计费用。这便牵涉到一个问题:在企业这个主体里,审计委托人与被审计单位到底是否相互独立?在国内的经济实情下,答案是否定的。审计委托人和被审计人往往合而为一,由于掌握着对注册会计师的选择权、审计费用的支付权,作为注册会计师的“衣食父母”,被审计单位管理层就有可能对注册会计师发表何种审计意见施加影响。无效的审计委托模式必然导致不恰当的审计关系。注册会计师与企业管理层之间具有利益相关性而非独立性,在这种情况下注册会计师很难独立、客观地发表审计意见。

三、民间审计由第三方委托的利弊

1. 民间审计由第三方委托的好处。

(1)第三方委托可以彻底改变民间审计委托关系的现状,让会计师事务所实现实质上的独立。民间审计如果由独立的第三方进行委托,那么目前大量企业的审计委托方与被审计人合而为一的矛盾便可以得到解决。该矛盾解决后,由被审计人直接付费给会计师事务所的现状就可以得到改变。可见,采用第三方委托可以切断被审计单位与会计师事务所的直接经济关系,从而让民间审计机构拥有更强的独立性。

(2)采用有政府机关参与的第三方委托形式,对企业与注册会计师的监督作用更大。有学者提出的如由证监会设立审计委员会,以及由证监会、注册会计师协会、财政部联合设置公共审计服务中心等形式,都属于将政府机关引入民间审计的形式,其目的就是要发挥政府对企业以及注册会计师的监督作用,使注册会计师对企业的审计不再是两方之间的交易,而是要受到第三方的监督。这样一来,民间审计的透明度会得到提升,从而提高审计质量。

2. 民间审计由第三方委托的弊端。

(1)民间审计由第三方委托可能导致委托方不作为。我们知道,只有利益相关者才是高质量审计信息的追求者。而由与公司利益并不相关的第三方作为审计委托方,一方面,它缺乏有效的激励机制,委托方没有切身的经济利益驱动,使其没有动机关注审计委托的结果,也失去了聘请高质量审计机构的动机;另一方面,第三方在审计失败时承担的损失远小于企业所有者以及会计师事务所,甚至作为非营利机构,其不承担审计失败造成的损失。这样一来,既没有激励机制,又缺乏适当的约束机制,此时委托方极易出现不作为的问题,使审计委托难以达到实效。

(2)民间审计由第三方委托可能会产生寻租活动。尽管第三方委托审计模式在表面上实现了委托方与审计方、被审计方之间利益纽带的分离,但其委托代理的链条也同时被加长,创造了少数有特权者取得超额收益的机会,从而可能带来寻租活动。在审计委托过程中,公司治理层希望选择对自身最有利的审计单位,而会计师事务所又希望能够争取到业务机会,这样就会导致公司和会计师事务所同时对委托方寻租,使委托方无法做出公允的选择。比如由证监会成立审计委员会的委托模式,用管制的固化的“批文竞争”代替审计市场高度动态的“自由契约竞争”,可能导致审计市场寻租行为盛行。此类行政干预势必加大审计舞弊概率,当发生大量的审计舞弊时,资本市场的信心也将动摇。

(3)民间审计由第三方委托会产生更多的审计收费问题。由于在公司运营状况与实际业务量等方面存在信息不对称的情况,由委托方决定审计费用数额无法体现审计者的实际价值,势必导致审计市场效率低下。即使制定出一套详细的标准,往往也会因为被审计单位的情况复杂而导致依据这一标准无法得到准确的衡量结果。例如,被审计单位的分公司在全国的分散程度、账务处理的清晰程度、企业人员配合程度等,都会对审计人员开展审计工作起到很大影响,而这些影响却难以量化。而若由审计方和被审计方直接协商,虽然效率最高,却又有可能成为双方共谋的渠道,这将使第三方审计委托成为操作中的空壳。

民间审计由第三方委托表面上看是可以切断审计委托人与审计者之间的利益关系,但是,真正实施起来将困难重重。不但要构建一个负责任的新的第三方,还要建立一个让审计三方都接受并服从的有效机制,这需要花费巨大的成本,因此短期内这一设想还很难在我国得到实现。所以,目前我们努力的方向不是将现有制度推倒重来、将财务报表的审计交由第

三方委托,而是对现有制度进行改进。

四、完善审计委托制度的对策

1. 赋予会计师事务所更多权利,增强注册会计师的主动性。目前,民间审计组织不能对被审计单位进行直接的审计监督,只能接受有权机关和单位委托,在受命时才有检查权、建议权和处理权。也就是说,民间审计组织在审计过程中的职权是由委托方授予的,其权限不能超过委托方的授权范围。可见,对比政府审计拥有的经济处罚权、通报权等来说,民间审计的权限较小,在对被审计单位实施审计时也更为被动。如果今后通过立法等手段,在法律上赋予会计师事务所更大权限,例如通报权、抗议权,则定会提高注册会计师的地位以及独立性,以便其更好地发挥“经济警察”的作用。

2. 让被审计单位对会计师事务所提供的审计服务进行评价。在审计程序结束后,我们看到的往往只是注册会计师发表的审计意见,却很少看到被审计单位对会计师事务所的评价。例如可以建立一个这样的评价体系,让企业负责人接受审计服务后在注册会计师协会网站上填写一份对会计师事务所审计服务评价打分的电子表格,然后将这个评分以及评价意见纳入会计师事务所综合评价信息中,并向社会公众公开。这样的方式有利于加强公众对会计师事务所的监督,相信会对会计师事务所起到更好的监督作用。

3. 建立一个公开透明的声誉体系,鼓励会计师事务所维持良好的职业声誉。目前,对会计师事务所的综合评价信息虽然可以反映出其规模以及基本的营业情况,却无法体现其声誉情况。而提高审计质量的收益,不仅体现在有形的资产收入上,还应该体现在无形的声誉溢价上。实证研究表明,聘请高声誉的注册会计师能显著提高会计盈余的价值相关性,降低企业融资成本,这也是更多的公司愿意选择国际“四大”会计师事务所的原因。事实上,审计者为了树立良好的公众形象,维护自身的利益,主观上也有保持独立性的愿望,否则其声誉受损后就会失去审计业务。张维迎曾指出,这种由交易习惯、市场规则等行为规范构成的非正式契约安排,虽然没有法律强制力,但由于它是市场交易者重复博弈的结果,反而更有利于当事人抵挡机会主义的诱惑。因此,建立一个公开透明的声誉体系,提高声誉的溢价,可以充分发挥市场声誉这只“看不见的手”的作用。当采取声誉战略的会计师事务所能够获得市场回报和额外奖励,而提供劣质服务的会计师事务所会受到市场严厉的惩罚,即提高审计质量的收益大于成本时,不管委托人是谁,会计师事务所都会努力提高审计质量。

主要参考文献

1. 牟凌佳.浅析民间审计.合作经济与科技,2005;3
2. 潘琰.审计质量与审计诚信机制.北京:经济科学出版社,2006
3. 袁宗舜,郑佳军.我国注册会计师审计委托模式的探讨.财会月刊,2005;A2
4. 张维迎.产权、政府与信誉.上海:上海三联书店,2001
5. 易琮.解决审计独立性矛盾的新设想:财务报表保险制度.中国注册会计师,2004;4