

论构建上市公司政府介入型审计委托模式

龙件元

(株洲职业技术学院 湖南株洲 412001)

【摘要】上市公司审计独立性缺失与公司治理结构存在缺陷以及政府监管不足有关,文章对此进行了深入分析,并构建了上市公司政府介入型的审计委托模式。

【关键词】 审计独立性 治理结构 政府审计委托

一、上市公司审计独立性缺失的原因探析

1. 公司治理结构缺陷对审计委托主体的独立性造成损害。审计委托模式对审计独立性具有非常重要的影响。我国上市公司的内部治理结构存在一定的缺陷,对我国审计委托主体的独立性造成了一定的损害。

(1)大股东控制损害。从理论上讲,上市公司的财务报表应由公司的股东委托会计师事务所进行审计。然而我国的股权结构较为集中,其他中小股东一般都没有动机参与股东大会进行投票,即使中小股东协调一致也未必能对投票结果产生影响。而且,在实际操作中,很多上市公司都是由公司的管理层向股东大会事先推荐会计师事务所,因此选聘权实际上仍然被管理层掌握,而且管理层还决定着审计费用的支付,这在一定程度上也影响了会计师事务所的审计独立性。

(2)董事会监督不足。在法律上,董事会具有一定的审计委托权利。2001年证监会发布了《关于在上市公司建立独立董事制度的意见》,指出上市公司独立董事具有“向董事会提议聘用或者解聘会计师事务所、独立聘请外部审计机构的职能”。在实际中,我国上市公司的审计委托权的确属于股东大会,但是由于我国第一大股东多为国有股东,许多重大事务由董事会代理委托,因此它决定着会计师事务所选聘、支付审计费用等有关独立审计的重大问题。事实上,我国上市公司的董事会并没有有效发挥其对管理层的监督作用,特别是独立董事机制未能在审计委托中起到正面作用,极大地影响了审计独立性的提高。

(3)监事会制度缺陷。我国在吸收独立董事制度相关经验的基础之上也设立了监事会。《公司法》规定上市公司监事会主要行使以下职权:检查公司的财务;对董事、经理执行公司职务时违反法律、法规或者公司章程的行为进行监督,当其行为损害公司的利益时予以纠正。监事会成员一般都来源于公司内部,包括股东、职工等,一些公司也聘请了一些外部人员作为公司监事,但很多所谓的外部人员都在公司的关联方任职,真正相对独立的外部监事比例并不高。外部监事与审计独立性具有非常显著的正向关系,绝大部分外部监事比例达到50%的上市公司几乎都选聘了排名前十大的会计师事务所。

但是,从原始数据可知,外部监事比例达到50%以上的上市公司一共只有33家,这说明我国外部监事制度还存在许多不足之处。

2. 政府监管不足导致的委托缺陷。

(1)审计委托公共主体缺失。从现阶段来看,我国上市公司不仅存在由董事会或经营者控制委托、付费事项而产生的损害独立性的弊端,还存在由大股东控制股东大会损害中小股东利益的可能性。对于大公司而言,股东往往比较分散,从所有者变成临时的投资者,掌握较多股份的大股东由于其较多的表决权而可以直接控制审计委托、付费事项。最关键的是,作为上市公司独立审计报告使用者重要组成部分的公司债权人、政府部门、银行、潜在投资者等社会公众至今未能成为审计委托的主体,造成审计委托主体的部分缺失。

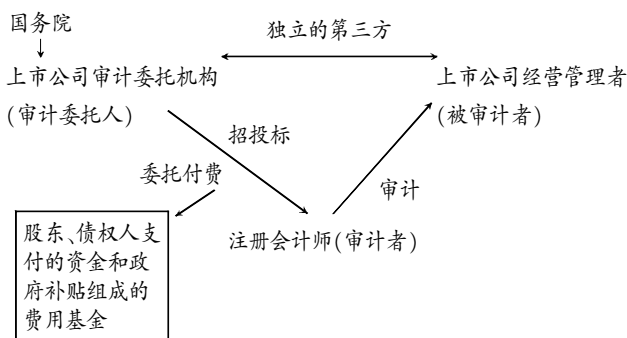
(2)审计单位执业监管不严。作为审计委托客体的另一方关系人,会计师事务所的独立性对审计独立性的影响亦非常重大,如果没有独立的会计师事务所,即使改变现有的审计委托模式主体亦是枉然。因此,对会计师事务所执业独立性的监管显得尤为重要,主要包括对会计师事务所执业资格以及会计师事务所执业质量的监管。在我国上市公司审计资格监管中,政府在会计师事务所的执业资格审批方面掌握了过多的权限,不可避免地导致了寻租活动。另外,我国法律对会计师事务所违反独立性原则的情况规定不足、惩罚不严。我国至今还没有一部统一的专门针对审计独立性的法律、法规,许多分散的相关法律条例对违法行为的规定也比较笼统。

(3)审计委托政府保障不力。审计委托模式的实施需要以其他相关的配套保障措施为基础,主要包括审计收费与付费的方式。审计收费、付费与审计委托的关系非常密切,一个科学合理的收费标准有利于会计师事务所对审计服务进行合理的定价,免于“劣币驱逐良币”的恶性竞争;一个相对独立的付费方式有利于会计师事务所与审计委托人之间保持实质的独立性。但是,从实际情况来看,我国审计市场在审计收费与付费这两个方面还存在一定的不足。关于审计收费,我国没有统一的审计定价标准,或计时收费或计件收费,或按公司总资产计算或按营业收入计算,更多的则是通过与客户讨价还价确

定具体收费金额。注册会计师在过低的审计收费的压力下,就可能影响到审计的独立性。关于审计付费,在我国审计市场,一般都是由被审计单位直接向会计师事务所支付审计费用,两者存在的利益关系便于被审计单位以付费为由胁迫会计师事务所出具虚假的审计报告,从而损害审计的独立性。

二、构建上市公司政府介入型审计委托模式

1. 政府介入型审计委托模式中具体委托主体的设计。考虑到上市公司审计报告的使用者包括股东、债权人、政府以及社会公众等,建议成立由国务院授权的审计委托机构。在该模式下,可以考虑建立一个由股东、债权人和政府有关部门的代表组成的机构,专门负责注册会计师的委托事宜。该机构可以直接由国务院授权,使其具有非营利组织的特点,保持超然的独立性,同时必须建立专门的基金来承担审计费用。考虑到审计报告需要披露重要的股东和债权人,因此关注审计报告的股东和债权人较易确定,而潜在投资者很难确定。资金可来源于被审计单位的股东、债权人和政府补贴,其中政府补贴就可以弥补由于潜在投资者等社会公众未能付费导致的供给成本不足。上市公司也不再直接聘请会计师事务所对其进行审计,而是由该机构按照一定程序,采用公开招标的方式选择一家会计师事务所对上市公司的财务报表进行审计。具体如下图所示:



国务院授权审计委托机构的审计委托模式

在这种模式下,首先,会计师事务所只与委托机构发生直接联系,由审计服务的最终需求者来直接委托会计师事务所大大提高了审计的独立性。其次,公开招投标机制的采用也具有较强的可操作性和其特有的优点。最后,补贴制度的创造性运用不仅解决了上市公司审计报告的外部性问题,也形成了新的激励约束机制,对审计独立性的提高将有极大的促进。

2. 政府介入型审计委托模式中相关配套措施的设计。

(1) 加强会计师事务所执业监管。作为审计委托模式的双方关系人,独立的审计委托主体对会计师事务所进行选聘从而提高审计独立性,必须与加强会计师事务所执业监管紧密联系起来,主要包括会计师事务所的执业资格监管以及会计师事务所的执业质量监管。

对于会计师事务所的执业资格监管:一方面,在会计师事务所招投标前,政府必须严格设立具备上市公司审计资格的条件,不仅要求会计师事务所必须达到一定的年收入和注册会计师人数等条件,还要特别注意会计师事务所的实际独立

执业能力、风险意识以及执业质量记录等其他条件。同时可通过减少每年的资格许可名额,在具有上市公司审计资格的会计师事务所之间实行末位淘汰制以促进市场的有效竞争。另一方面,在招投标过程中,需要成立专门的信誉评估机构对会计师事务所的独立审计状况展开调查,同时公布各会计师事务所的信誉等级,最后由专门的委托机构根据各会计师事务所的信誉等级以及被审计上市公司的行业复杂程度等因素来合理分配审计对象,并对执业质量进行记录,注意控制会计师事务所的轮换。

对于会计师事务所的执业质量监管:只要政府加大规制力度,增加发现被审计单位和会计师事务所作假的概率、提高违反独立性等法规的惩罚成本,使审计双方舞弊被发现后遭受的损失大于舞弊获得的收益,就能有效地防止审计双方作假,提高审计独立性。

因此,我国可以借鉴美国的经验成立一个专门的上市公司注册会计师监督委员会,由与审计职业密切相关的部门以及了解审计的专业人士组成,负责上市公司审计独立执业质量监督,从而增加发现作假的概率。同时,我国还要加紧制定有关独立审计的法律法规,明晰审计人员独立性的相关权责,并注意加大独立审计监管的执法力度。

(2) 加强审计收费、付费监管。政府必须对会计师事务所收费进行低价管制,即规定一个最低的收费标准以保证独立审计所需的最少成本可以得到相应的弥补,使会计师事务所的价格竞争走出恶性循环。实践中,由于不同行业上市公司的审计所需的时间与劳动很不相同,因此,政府在制定最低的收费标准时需要考虑按不同行业、规模进行成本核算,并可参考成本加成的基本方法制定出较可行的最低收费标准。

另外,由于不同会计师事务所的规模与声誉等情况有所不同,最终的审计费用仍需由会计师事务所根据公司自身的规模、销售收入、所处行业会计处理的复杂程度等各种因素自行决定。但是,在会计师事务所确定最后收费时,政府必须对其进行一定的监管,以防止会计师事务所操纵收费。审计付费对会计师事务所的独立性也有一定的影响。如果由被审计单位直接付费给会计师事务所,审计双方就会形成实质的经济利益关系,在遇到一些关键问题时,不免会影响会计师事务所对上市公司发表客观的审计意见。因此,必须严格按照审计委托模式改革后由第四方独立委托人付费的方式,或由被审计单位预先交给委托人,或由委托人成立审计费用基金,以此彻底隔断审计双方的经济关系。

主要参考文献

1. 李向丹. 注册会计师、资产评估师行业独立性环境探析. 云南注册会计师, 2005; 5
2. 张俊瑞, 李力, 赵婧. 注册会计师行业执业环境比较研究. 中国注册会计师, 2005; 7
3. 廖县生. 中介组织从业人员主要诉求. 中国注册会计师, 2006; 2
4. 陈晓等. 注册会计师独立性的再审视. 会计研究, 2005; 10