

# 论 独 立 审 计 双 向 独 立 的 实 质

浙江商业职业技术学院 张文斌

**【摘要】** 本文从审计委托方式入手,分析了间接委托模式下审计委托人、审计人和被审计人之间的关系,澄清了理论界对注册会计师与审计委托人之间的“独立”的误解,并指出独立审计双向独立的实质,为审计制度改革指明了方向。

**【关键词】** 审计实际委托人 审计代理委托人 双向独立

会计师事务所的审计之所以被称为独立审计,是因为与其他审计形式相比,它的独立性最强。审计关系人由审计委托人、审计人、被审计人三方组成。在国家审计、内部审计中审计人只独立于被审计人,而不独立于审计委托人;而独立审计中审计人不仅独立于被审计人,而且还独立于审计委托人,即人们常说的独立审计具有双向独立性。这一观点已得到审计理论界的公认。例如,裘宗舜教授指出:审计主体应该在审计过程中同时独立于审计委托人和被审计人。李若山教授在《审计学》一书中也提出:由于审计工作性质的特殊性,要求审计人员在实施审计过程中必须处于一种超然独立的地位。但是,独立审计双向独立之一的注册会计师独立于审计委托人到底是指独立于财产所有人还是指独立于具体进行审计委托的人呢?注册会计师如何与之保持独立?这些问题是独立审计研究中不可回避的问题,有必要深入探讨。

## 一、独立审计双向独立中的审计委托人

现代审计的委托方式有了很大的发展,委托关系日趋复杂,单从委托关系逐渐从一重委托关系向多重委托关系发展来看,往往在一个委托关系之上会衍生出许多委托代理关系。仅有一重委托关系的委托,我们称为直接委托;经过了委托和转委托等多重委托代理才完成的委托,我们称之为间接委托。独立审计是一种受托审计,其实质是财产所有者与注册会计师之间的一种委托代理行为,反映的是财产所有者与注册会计师之间的委托代理关系,我们称之为审计代理关系。审计委托同样也由初期的以直接委托为主发展为现在的以间接委托为主。直接委托方式主要适用于财产所有者数量不多、审计委托意见容易集中的企业,如独资企业、合伙企业以及股权比较集中的有限责任公司等。当今企业最主要的组织形式是股份有限公司,因其股权非常分散、股票流动性大、股东不确定,由财产所有者(股东)直接委托审计业务显然不现实。财产所有者(股东)只好将审计委托的具体工作委托给公司董事会执行,有些公司是由董事会来集体决定委托事宜的,有些公司还要将委托事宜转给下属机构具体执行,如以美国、英国为代表的单层结构董事会的公司是由独立董事担任主席的审计委员会负责审计委托的;以德国、日本为代表的双层结构董事会的公司是由监事会负责审计委托的。在间接委托方式下,审计委托人有实际委托人和代理委托人

之分,那么独立审计中注册会计师与审计委托人独立到底是指注册会计师与审计实际委托人保持独立还是指注册会计师与审计代理委托人保持独立呢?对于这一问题,将在下文中作进一步分析。

## 二、注册会计师能否独立于审计实际委托人

要弄清注册会计师能否独立于审计实际委托人,首先必须弄清审计独立性的含义。关于审计独立性,理论界有很多解释,中国注册会计师协会(CICPA)的观点具有一定的代表性。CICPA在《注册会计师职业道德准则》中指出独立性有两层含义,即实质上的独立和形式上的独立。实质上的独立要求注册会计师对待审计客户不偏不倚,保持独立的精神态度和意志。注册会计师只有与被审计单位保持实质上的独立,才能以公正、客观的心态表示意见;形式上的独立是指注册会计师必须在第三者面前呈现一种独立于委托单位的身份,即在他人看来注册会计师是独立的。一些学者把实质上的独立称为精神独立,把形式上的独立称为程序独立。判断注册会计师与被审计单位是否保持独立,关键是看注册会计师与被审计单位是否存在直接经济利益关系,而是否存在直接经济利益关系是判断审计是否独立的一项重要标准。

注册会计师与财产所有者之间是什么关系?他们之间是否存在经济利益关系?我们知道,注册会计师与财产所有者之间是一种委托代理关系,那么注册会计师为财产所有者代理什么事务?审计产生的前提条件是财产的所有权与经营权相分离。在财产所有权与经营权相分离的情况下,财产所有者为了维护自身的利益,需要对经营者的受托经济责任进行监督。最初是由财产所有者对经营者进行直接监督,后来因经营规模不断扩大、所有者远离经营的程度不断增加,外部条件和内部专业技术能力的双重制约,使得财产所有者无法对经营者进行直接监督,从而不得不聘请专门的人员代表其履行监督职能。其中,聘请注册会计师对企业经营情况进行审计是对经营者的受托经营责任进行监督的一种重要方式。因此,从审计的起源看,注册会计师的职责是代表财产所有者对经营者的受托经济责任进行监督。财产所有者根据注册会计师的监督是否有效,委托事宜的完成情况来决定对注册会计师的审计付费和与注册会计师的委托代理关系是否延续。从这个层面上看,如果说注册会计师与审计委托人(财产

所有者)没有经济利益关系显然是不能成立的。因此,只要承认注册会计师与财产所有者之间存在委托代理关系,注册会计师是代表财产所有者对经营者的受托经济责任进行监督,就不能说注册会计师与审计实际委托人(财产所有者)之间没有经济利益关系,也不能说他们之间是完全独立的。

### 三、独立审计双向独立的实质

如果注册会计师不能与审计实际委托人(财产所有者)保持独立,那么审计理论界为什么还要反复强调独立审计的特性是注册会计师与审计委托人和被审计人均保持独立呢?

随着经济的迅速发展,审计环境发生了很大的变化:企业规模越来越大,股份制成为企业的主要组织形式,财产所有者逐渐远离企业具体的生产经营,从资本市场上筹集资金成为企业重要的融资方式;资本市场上股票发行的广泛性和流动性使企业的所有者(股东)变得不确定,审计的实际委托人也由最初的财产所有者泛化为社会公众。由于财产所有者远离具体的经营管理,特别是当审计委托人泛化为社会公众后,独立审计的委托方式就由最初的直接委托转化为间接委托,独立审计中的审计委托人也分化为实际委托人和代理委托人。正是由于审计委托人的分化,致使审计关系变得复杂。人们往往只注意到审计的一些表象的东西,如因公司董事会具体负责注册会计师的选聘及审计付费等事宜,很多人理所当然地认为董事会是独立审计中的审计委托人,包括很多审计业界人士和权威组织也持这种观点。如CICPA的《审计业务约定书准则》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。其又进一步说明: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。但是对于作为审计委托人的财产所有者(股东)和董事会两者在地位上有什么区别及两者之间是什么关系等问题,CICPA并未给予明确界定,理论界对此也没有进一步研究。

从审计的起源可以看出,审计是在所有权与经营权分离的情况下,财产所有者为了监督经营者的受托经济责任而产生的,财产所有者是审计的根本需求者。所以,财产所有者才是审计的真正委托人,我们称之为审计实际委托人。那么,董事会作为审计委托业务的具体执行人,在审计关系中处于什么地位?它与财产所有者之间又是什么关系?从审计的发展来看,在独立审计的初期以及独资企业、合伙企业和股权相对集中的有限责任公司中,审计的委托仍然是由财产所有者(股东)直接执行。当资本市场成为企业主要的筹资渠道、股份有限公司成为企业主要的组织形式后,所有者逐渐远离了具体的生产经营,股权的分散和股份的流动性使得股东对注册会计师的选聘意见很难集中,由财产所有者(股东)直接进行审计委托变得不现实。于是,就需要一个机构来代理财产所有者(股东)具体执行审计委托事宜,董事会便成为审计委托人。可见,在审计关系中,董事会与财产所有者(股东)之间是一种委托代理关系,所以我们将董事会等具体执行审计委托事务的机构称为审计代理委托人。

在直接委托模式下,审计关系人由审计委托人、审计人和被审计人三方构成,要达到审计监督的目的,必须使审计人

(注册会计师)与被审计人(经营者)保持独立。当审计采取间接委托模式后,审计关系人由审计委托人、审计人和被审计人三方演变为审计实际委托人、审计代理委托人、审计人和被审计人四方。这时,要达到审计监督的目的,不但要求审计人与被审计人保持独立,而且还要求审计代理委托人与被审计人保持独立、审计人与审计代理委托人保持独立。在现行的审计制度中,由公司董事会出任审计代理委托人,股东选举或聘请董事组成董事会负责公司的经营,董事会再聘请职业经理人具体执行董事会的各项决策。董事会和经理层不过是在经营的职能上有所分工,董事会主要是从宏观层面上对公司的经营进行管理,经理层则是从微观层面负责公司的具体经营,它们之间存在着千丝万缕的联系,要使董事会与经理层完全保持独立非常困难。因此,在这种情况下,审计人与审计代理委托人之间是否独立显得特别重要,如果审计人与审计代理委托人之间不能保持独立,那么审计人与被审计人就形成一种间接利益关系,而不能保持独立。从间接委托模式下保持审计独立性的角度来理解,独立审计双向独立的实质就是指注册会计师和审计代理委托人与注册会计师和被审计人两方面均保持独立。而如何使注册会计师与审计代理委托人保持独立是现行审计制度设计的一个重点。

通过对间接委托模式下审计关系人——审计实际委托人、审计代理委托人、审计人和被审计人及它们之间关系的分析可以看出,注册会计师与审计实际委托人不能完全保持独立,它代表审计实际委托人的利益对被审计人的受托经济责任进行监督,这是独立审计得以存在的一个必要条件。注册会计师在执行审计时,应完全地站在审计实际委托人(社会公众)的一边,代表社会公众利益对被审计人进行监督,这并不影响注册会计师出具的审计报告的公正性和公允性。而注册会计师与审计代理委托人以及注册会计师与被审计人保持独立才是独立审计双向独立的实质,能否做到这一点,将直接影响审计的独立性和公正性。

这里的关键在于在进行审计制度设计时,一方面要选择合理的审计代理委托人,尽量使审计代理委托人能代表审计实际委托人的利益,并使其独立于被审计人。如现行审计制度中,由审计委员会和监事会代替董事长担任审计代理委托人,负责注册会计师的选聘工作,增加了审计代理委托人与被审计人之间的独立性。另一方面,对审计代理委托人的权力进行一定的限制,如要求审计代理委托人变更注册会计师时需公开披露变更原因,并允许注册会计师在股东大会上进行辩解和陈述;对注册会计师的聘请和变更均需经审计实际委托人(股东)核准等。

总之,只有明确了独立审计双向独立的实质,才能明确注册会计师的职责和使命,也才能明确保持审计独立性的制度设计的切入点和改革方向。

#### 主要参考文献

- ①林中高,尤雪英,徐正刚.独立审计理论研究.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.广州:暨南大学出版社,2001
- ③裘宗舜.审计学.北京:中国财政经济出版社,1989