

基于公司治理视角分析审计委托关系

郑倩

(南京广播电视大学 南京 210036)

【摘要】 本文基于公司治理视角分析了公司治理与审计委托之间的关系,认为只有尽责的董事会才是良好的审计委托人。由尽责的董事会按照市场规则进行审计委托,有利于审计市场、资本市场有序发展,最终使社会资源有效配置的市场经济目的得以实现。

【关键词】 审计委托 公司治理 董事会

一、审计委托的问题实质上就是公司治理问题

1. 审计的需求者即会计信息需求者。从一般意义上说,会计信息的最终需求者为资本市场中现实或潜在的资金提供者,包括投资者和债权人。虽然从形式上看,资金提供者包括国家、法人以及社会公众等,但是就资金的终极所有权而言,国家和法人均属于多级委托代理链条中的某级代理人。因此,从总体意义上看,会计信息最终需求者就是社会公众。会计信息需求者的广泛性决定了审计信息需求的广泛性。所以,从这个角度说,审计是为公众服务。国际经济合作组织(OECD)认为审计机构应成为受监督的一个机构,因为要看他的行为是否符合公众利益。

经济学家科斯(1937)提出交易成本至少包括两个方面的成本:一是获取准确市场信息的成本;二是谈判和监督履约的成本。现实中,审计人员被会计信息的需求者定位为信息风险减少者和保险人角色。进而依据审计结果确定会计信息的可信赖程度并依此做出相关决策。

2. 公司治理是为了解决信息不对称问题,提高公司透明度。世界银行前任行长沃尔芬森说过,公司治理就是为了提高公司的公平、透明或责任。企业融资和资本市场存在的主要问题是而非对称信息导致的逆向选择和道德风险,非对称信息也是我们理解泡沫经济和金融危机的关键。

公司治理的最终目的是提高公司利润及运营效率。企业发展初期所有权、经营权未分离,公司层级较少,结构也相对简单,因此治理的目标较易实现。随着企业发展,尤其是出现公众公司(上市公司)后,所有权、经营权相分离,产生了内部委托代理问题。所有者与经营者之间信息不对称,进而导致“内部人控制”,阻碍了公司治理最终目标的实现。消除这种现象的办法是督促经营者进行充分的信息披露,提高公司的透明度。解决信息不对称就成为两权分离状态下的现代公司治理的目标之一。本文讨论的是两权分离状态下的审计委托问题。

公司治理框架应当确保及时准确的信息披露,包括公司的财务状况、经营状况、股权结构及公司治理。而年度审计应当由独立的、合格、符合条件的审计人员进行,以向董事会

及股东提供一种外部的、客观的确信,确信公司财务报告准确地反映了公司在所有重要领域的财务状况和经营状况。审计的出现是为了解决公司内部的委托代理问题,作为外部监管力量的民间审计,成为确保会计信息质量的重要力量。那么由谁来委托审计更有利于保证审计质量,更有利于信息质量的鉴定,更有利于实现解决信息不对称的公司治理目标呢?这实际上是一个公司治理的问题。所以从这意义上说,审计委托的问题实质上就是公司治理的问题。

二、尽责的董事会才是良好的审计委托人

1. 不同公司治理结构下的审计委托人。在现实中,各国企业制度的发展均有各自的特点,因而审计委托关系有所差异,这是企业制度或者说是治理结构的不均衡引起的。实际上,谁充当企业(公司)的权力中心,就可能由谁代表某方利益进行审计委托。在公司治理结构中,权力中心存在差异,所以审计委托人也有所不同。

(1) 股东中心主义:股东大会委托审计。从理论上来说,由所有者(出资者)与审计人签订审计业务约定书,进行审计委托是一种均衡的、正常合理的审计委托代理关系。建立在契约理论基础上的传统的审计关系理论一直认为,审计业务三方关系人是指审计委托人(通常是财产的所有者),被审计人(通常是财产的经营管理者)以及审计人(独立于委托人和被审计人),审计活动的发生就是这三方关系人发生联系的结果。

在契约关系中,股东会认为一些可能的损失与审计收费之和小于审计报告所带来的预期收益,因此即使不知道审计人员实际做什么以及实际做得怎么样,也要委托审计。鉴于以上表述,股东即财产所有者可以成为审计委托人。在现代企业中股东大会作为决策机构,作为审计委托人符合委托代理理论的思想。但是,随着公司股份的增加,股权越来越分散,股东人数越来越多。这削弱了每个股东收集信息和有效监督管理者的动机和能力。尤其是中小股东很难了解到对公司进行有效干预所需要的信息,这使得他们难以避免地进行信息监督权的隐性委托。

(2) 董事会中心主义:董事会委托审计。作为股东大会常

设机构,公司董事会承担着监督管理层的责任,作为治理层的董事会对于公司向外部提供的信息质量应该履行监督责任。2006年出台的中国注册会计师执业准则提到鉴证业务(含审计业务)涉及的三方关系人包括注册会计师、责任方和预期使用者。责任方可理解为提供信息并监督信息质量的组织和人员,包括治理层及各层级的管理者。

《中国注册会计师审计准则第1101号——财务报表审计的目标和一般原则》指出被审计单位治理层有责任监督被审计单位管理层是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制财务报表。财务报表审计不能减轻被审计单位管理层和治理层的责任。《中国注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通》也规定了治理层的责任包括对财务报告过程的监督。注册会计师应及时向治理层告知审计中发现的与治理层责任相关的事项。如果被审计单位设有审计委员会或监事会,注册会计师应当着重与审计委员会或监事会沟通。

作为信息质量的监督者,董事会可以借助具备专业知识的外部审计人员加强会计信息的质量,以确保公司会计和财务报告系统的完整性。

(3)管理层中心主义:高管层(CEO、CFO)委托审计。管理层进行审计委托往往出现在董事会受控于管理层的情况下,这样最易导致审计独立性缺失,最终导致审计市场的道德风险和逆向选择问题。在公司董事会不作为的时候,会由公司CEO或CFO进行审计委托并付费,由此产生了“购买审计意见”行为。此时,企业管理当局成为注册会计师的“衣食父母”,注册会计师对社会公众的责任感自然会淡化,这也是独立审计市场失灵的重要根源。房巧玲(2006)研究表明,我国证券审计市场效率低下的重要原因就是审计信息的购买者不是审计信息的使用者。要改变这种状况,必须重视审计信息购买权的配置。

(4)外部利益相关人:企业外部机构(组织、个人)委托审计。关于外部利益相关人的界定可以参考德国司法实践活动中的四种观点:

第一种观点,默示的信息提供契约理论。这种观点认为,即使注册会计师未受第三人的直接委托,也可以间接推断注册会计师与第三人缔结了默示的信息提供契约。其成立要件包括:①信息对信息使用者有重大意义,信息使用者意图将信息作为实质性决定的基础;②信息提供者认识信息所具有的意义以及将之作为信息使用者决定的基础这一事实;③信息提供者具有该信息的专门知识,并受特别委托提供信息且对信息提供有利害关系。

第二种观点,具保护第三人效力契约说。这种观点认为,具保护第三人效力的契约,不是指契约当事人以外的第三人对契约债务人有给付请求权,而是指第三人基于诚实信用的要求被纳入保护领域。

第三种观点,契约缔结上的过失。这种观点认为,第三人基于对专家的信赖并据其提供的信息进行投资,如果因此遭受了损失,专家应对其承担契约缔结上的过失责任。

第四种观点,违反良俗的侵权行为责任。这种观点是基于德国《民法》第826条的规定:“以违反善良风俗的方式故意对

他人施加损害的人,对他人负有损害赔偿的责任。”尽管在侵权行为的成立上要求有故意,但从效果上来看,若专业机构因重大过失违反业务上的注意义务向第三人提供了不实信息,或者认识到不实信息使第三人有遭受损害的可能性而仍予以许可,即解释为故意。根据这种观点,会计师事务所提供不实信息时,理应认识到有可能使潜在的第三人遭受损失而仍然散布该信息时,应界定为违反良俗,基于这种行为即可确定专业机构的民事责任。

2. 尽责的董事会才是良好的审计委托人。良好的审计关系,应具备以下条件:①审计委托人对审计具有内生需求,而这种需求源自公正的专业人员监督的缺位;②被审计人独立于审计委托人;③审计委托人对被审计人拥有控制权;④审计人独立于审计委托人。

(1)尽责的董事会能够有效代表会计信息使用者利益,有监督管理层的积极意愿。董事会存在的前提是监督管理层,然而即便是最辉煌和最理性的董事,他又能做什么呢,如果缺少必要的、精确和及时的信息的话。张维迎教授认为:“股东对经理层监督的有效性不仅依赖于监督所需的充分的信息,而且依赖于监督者的积极性。而信息本身在很大程度上是内生的,它依赖于监督者的积极性。”而中小股东因为对企业的低风险承担导致他们对企业的低水平控制,一方面,使得中小股东缺少监督的力量,另一方面,也会导致其对于企业的监督没有大股东那么积极。但这不代表中小股东及其他的会计信息使用者没有获取信息的意愿。一方面,尽责的董事会,应该有监督管理层的积极意愿,而不是以“无知”为借口或信仰“别没事找事”,借助外部审计进行信息质量评价,其能够更有效完成监督职责,是审计结果的最终需求者。另一方面,尽责的董事会,应该成为包括中小股东利益在内的会计信息使用者利益的有效代表,是审计服务的代理需求者。在这两种情况下,其对审计的需求均具有内生性特征。

需要指出的是,在一个有效的审计市场中应当能够对代理需求者提供必要的激励和约束,促使其自发追求高质量审计,从而真正体现最终需求者的真实需求。另外,作为证券监管部门应该承担其重要的职能,即保护外部投资者不受内部投资者及管理者的欺骗。因为,中小股东的权益保护得越好,股票市场就越健全、越活跃。这类似于任何一个市场消费者权益保护的越好,市场就越繁荣,就越能够得到发展。

(2)尽责的董事会能够保证、维护审计独立性。董事会与审计人签约符合契约原意中“自愿协作和自由合意”的本质,约定双方在互惠互利前提下形成委托、受托关系。这是审计人独立于审计委托人的基础,也是审计独立性、公正性的保证。董事会(审计委员会)出面以招标形式委托审计就是一个例证。有董事会进行审计委托能够保证审计委托权与监督权的统一。委托权相当于授权进行审计业务,而在监测和维护外部审计师的独立性方面董事会(审计委员会)又享有知情权并拥有知情的能力。董事会成为股东的代理人,与审计师沟通,代审计师向股东报告,评价审计收费是否有利于审计工作的完成但又不影响审计的独立性,与会计公司(会计师事务所)和

提高审计职业环境质量 促进审计行业可持续发展

俞校明(教授)

(浙江经贸职业技术学院 杭州 310018)

【摘要】 本文提出了审计职业环境改进程度的五大绿色层级划分:法律方式、市场方式、利益相关者方式、活动家方式、令人向往的审计方式,并认为提高审计职业环境质量,是促进审计行业可持续发展的重要条件之一。

【关键词】 令人向往的审计 审计行业 可持续发展

一、问题提出

审计署自 2003 年开始刮起的审计风暴迄今已近 8 年,从开始的大众惊呼、媒体热议到今天的归于平静,我们看到了审计行业这几年走过的不平静的发展道路。响彻一时的审计风暴曾经非同寻常,尽管理性的人们对审计风暴之后是否会带来问责风暴从不抱过高期望,但是,目前看来,哪怕很小的希冀都是那么的不合时宜。审计出来的诸多问题在很大程度上是制度性事件,因而问责陷入了法不责众的尴尬境地。政府有关部门也采取了一些行动与措施,取得了一些成效,但为什么

公众还是不满意、不买账呢?

一个数据耐人寻味:2009 年底,国家审计署审计长刘家义在全国审计工作会议上透露,仅前 11 个月,审计机关就查出了违规问题资金 2 347 亿,损失浪费问题资金 163 亿。巨大的天文数字让公众震撼和愤怒,可以想到这些成效与社会公众的心理期望的差距是多么巨大。

中国审计今后的路怎么走?如何保持审计行业的可持续发展并在国人心目中树立起良好形象,是广大审计人必须解答的问题。

审计人员共同商讨并落实维护审计独立性的措施。会计师事务所是为董事会(审计委员会)工作的,并不是公司的管理层。董事会有权选择外部审计机构,审计是为股东服务的。

(3)尽责的董事会具备独立判断和解决利益冲突、控制管理层的能力。董事会作为公司治理的核心主体,其有效性成为公司治理成败的关键,而董事会独立性是发挥其有效性的先决条件。董事会应当考虑任命足够数量的非执行董事,能够对有利益冲突可能性的行为作出独立判断。

英美模式的最大特点就是所有权较为分散,主要依靠外部的监督机制对管理层实施控制,建立一个由外部董事和独立董事为主的董事会来代表股东监督经理层。安然事件后,SEC 主席 Harvey Pitt 要求证券交易所重新审视其公司治理方面的具体标准。在纽约证券交易所和纳斯达克的改革方案中,至关重要是增加独立董事的数量和提高独立董事的独立性,加强对公司管理层的监督等。而索克斯法案更是把审计委员会提升到公众公司的法定审计监管机构,使其在外部审计和管理层之间构成隔离带。

在英国,公司治理中董事会架构有明确的规定。1992 年的 Cadbury 报告就首次提出 CEO 和董事长必须由不同人担任,董事会一半以上董事应由非执行董事组成,而且所有的董事任命都有非常正式严格透明的程序,董事会中的提名委员会都由非执行董事组成。这些建议分化了公司高层的权力,鼓励董事独立于经理人进行经营决策并有效监督管理人的行

为。2003 年的 Higgs 委员会专门针对非执行董事的作用和有效性展开调查研究,除了再次强调两职分离,报告进一步明确指出非执行董事应该对公司的决策负责,监管经理人的业绩,决定执行董事和高管人员的委任,为公司财务报告和财务控制体系的风险承担一定责任。

应该借助有效的审计监管来推动公司治理和资本市场的完善。由尽责的董事会按照市场规则进行审计委托,有利于审计市场、资本市场有序发展,最终使社会资源得到有效配置。在转型期的中国,大多数企业不存在完善的或者说是真正意义上的公司治理。因此,董事会(审计委员会)的审计委托并没有起到保证审计独立性的作用,这也导致审计监管的无效。因此,从转型期的中国经济特点出发,探讨上市公司审计委托模式的安排将成为另一个值得研究的课题。随着市场条件的成熟,应最终实现审计委托模式的市场化。

主要参考文献

1. 张前,马力.独立审计市场失灵的相关研究.山东社会科学,2009;5
2. 房巧玲.中国审计市场效率研究.北京:经济管理出版社,2006
3. 张维迎.企业理论与中国企业改革.北京:北京大学出版社,1999
4. 冯均科.审计关系契约论.北京:中国财政经济出版社,2004