上市公司审计委托模式创新：国家审计委托模式

毛　玉　李江涛(博士)　于维辕

(西南财经大学会计学院　成都　611130)

【摘要】本文针对现行审计委托模式和现存审计委托模式创新方案存在的弊端，提出应采取国家审计委托模式。该模式选取独立、权威、专业、高效的第四方即国家审计署作为审计委托方，建立信息平台，采用招标方式，完善过程监督和资金流转，并通过出台相关法规和规范报价来解决我国注册会计师独立性不强的问题。

【关键词】国家审计委托模式　审计独立性　特派办　招投标　财务报表保险制度

一、我国现行审计委托模式存在的弊端

《上市公司章程指引(2006年修订)》第八章第三节明确规定：公司聘用会计师事务所必须由股东大会决定，董事会不得在股东大会决定前委任会计师事务所；会计师事务所的审计费用由股东大会决定。此外，《公司法》、《证券法》等都指明，目前我国上市公司财务报表审计委托权属于股东大会，由股东大会决定聘用、解聘会计师事务所和确定审计费用等。由此，我国上市公司社会审计形成了委托人(股东大会)、受托人(会计师事务所)和被审计人(管理层)三方制约关系。股东大会向会计师事务所提出财务报表审计申请，委托会计师事务所对管理层受托经营下的公司的财务状况、经营成果和现金流量等进行审计，审计费用由股东大会决定支付。会计师事务所向股东大会出具审计报告，并对审计报告的真实性、公允性负责。该模式运行最核心的问题是保证注册会计师独立于被审计人(管理层)，注册会计师与管理层之间不能存在利益上的依赖或关联关系。但是在实际运作中，该模式并没有真正实现注册会计师的独立，反而呈现了诸多弊端。

1. 股东大会缺位，管理层越位行使委托权。上市公司的股权大多比较分散，股东大会难以直接行使审计委托权，便授权其执行机构——董事会代理进行审计委托。但董事会成员大多兼任经理从而成为了公司的管理层，董事长兼任总经理的现象也极其普遍。董事会与管理层高度重叠使管理层成为实际审计委托人，审计委托人与被审计人合二为一，审计关系由三角形的稳定结构变成直线型的失衡结构。直线型结构一方面使公司管理层的权力增大，这不仅可以决定会计师事务所的选择、更换和审计费用的支付，还决定着会计师事务所开展其他审计业务的资格，据此对审计意见施加影响；另一方面处于竞争劣势的会计师事务所为了占领更广阔的市场和维持客户关系，不得不听命于其“衣食父母”——上市公司的管理层，从而出具不客观、不公正的审计报告。

2. “一股独大”现象严重，注册会计师听命于大股东。我国大多数上市公司的大股东都具有不可置疑的绝对权威，甚至直接控制股东大会、董事会和管理层。中小股东股权较为分散，没有控制权，在大股东“一言堂”的情况下，要么听命于大股东，要么“用脚投票”。股东大会实质上成为实现大股东利益的工具。大股东通过选派董事会成员控制董事会，因而董事会的决策实际上体现的是大股东的意志。在管理层与董事会密不可分的情况下，管理层代表大股东的利益。大股东与管理层结成“利益共同体”，出具不实的财务报表并干涉审计过程，侵害小股东的权益以维护自身权益。在这种不完善的公司所有权结构和治理结构下，如果由股东大会来选聘会计师事务所，必将形成大股东既控制经营管理过程又影响审计过程的“自己请人审自己”的状况，小股东的利益难以得到保障。

3. 竞争激烈，会计师事务所外在压力巨大。我国证券审计市场的结构表明了我国的证券审计市场是竞争型的(温国山，2010)。“四大合作所”之间、“本土大所”之间、“大规模所”之间以及整个参与我国证券审计市场的会计师事务所之间都存在竞争。我国的审计市场还处于买方市场，会计师事务所在审计交易中处于劣势，只要不能达到管理层的要求便会被解聘。所以，行业竞争形成的巨大外在压力是造成我国会计师事务所独立性不高、频频出现审计失败的原因之一。

二、已有的四种审计委托模式创新方案

由于管理层越位、“一股独大”现象严重和审计市场过度竞争等原因，现行审计委托模式下注册会计师与公司大股东、管理层之间存在着固有利益关联，注册会计师的独立性得不到保障。为了切断这种利益关联，必须寻求一个独立于股东大会、管理层、会计师事务所的第四方，由其来行使审计委托权，并直接支付审计费用。

基于对独立第四方的不同选择，国内外研究得出的有关改进审计委托模式的方案主要有四种：①财务报表保险制度，即保险公司对被审计单位财务报表的真实性和公允性进行保险，对于因财务报表的不实陈述或漏报给投资者造成的损失，由保险公司负责赔偿(Joshua Ronen，2002)；②审计委员会委托模式，是指把财务报表审计委托权授予独立董事组成审计

委员会,以形成管理层与注册会计师的隔离带(黄一鸣和张文斌,2004);③证券交易所招标制度,是指由证券交易所设立上市公司审计管理委员会,采用招标的方式选择会计师事务所(蒋尧明和郑佳军,2005);④审计监督管理委员会模式,是指由证监会设立的审计监管委员会作为审计委托人,采用招标方式聘请会计师事务所进行审计(汪俊秀,2007)。

表1　　审计委托模式创新方案评述

比较项目 \ 委托模式		财务报表保险制度	审计委员会委托模式	证券交易所招标制度	审计监督管理委员会模式
制度设计	第四方	保险公司	独立董事	证交所	证监会
	委托方式	未设计	未设计	招标	招标
成本效益分析	运行成本	大	小	中	中
	增强CPA独立性	中	视情况	中	中
	促进会计师事务所发展	无	无	有	有
	评　级	★	★★	★★	★★
模式运行分析	运行基础	无	视情况	无	无
	推行障碍	大	中	小	小
	独立性	弱	视情况	弱	中
	责任心	小	小	中	中
	人力资源	弱	中	中	中
	权力寻租抵抗力	小	小	中	大
	制约机制	无	无	无	有
	评　级	★	★★	★★	★★★
综合评级		★	★★	★★	★★★

如表1所示,四种创新方案都有一个共同的优点,即割裂了会计师事务所与大股东、管理层的直接联系,增强了注册会计师的独立性。但由于各自选取的第四方不同,使其投入产出比、模式运行可行性都存在较大的差异。财务报表保险制度存在的最主要问题是缺乏基础运行条件——完善的市场机制,尤其是缺乏比较成熟的风险评估市场来确定保额和保险费率。审计委员会委托模式的实施前提是完善的公司治理结构,保证独立董事真正独立于控股股东,但要实现这一前提还有待对公司治理结构进行完善。证券交易所招标制度和审计监督管理委员会模式都加入了国家因素,改革的阻力都相对较小;二者都加入了招标方式,有利于会计师事务所的公平竞争和规模化发展。相对于上市公司而言,证券交易所的独立性较弱,而且缺乏监管和制约机制,所以证券交易所招标制度的可行性相对较差;审计监督管理委员会模式虽然有较大的投入产出比,可行性相对较好,但是其要求各地区都建立审计监督管理委员会,难以实现审计委托服务各地区的供需均衡,此外其权力寻租问题较为严重,因此其也不是最优方案。

三、国家审计委托模式

1. 可行性分析。基于对现行审计委托模式存在的弊端、已有的审计委托模式创新方案的综合分析,笔者认为必须选取真正独立、权威、高效、专业的第四方才能全面解决注册会计师审计独立性的问题。为此,笔者提出以国家审计进行上市公司财务报表审计委托。

国家审计委托模式是一个以国家审计署(具体为国家审计署专设18个审计特派员办事处,简称"特派办")为委托方,基于上市公司财务报表审计申请公开招标选聘会计师事务所并由其支付审计费用的模式。其基本思路是,上市公司向所在地的特派办提出财务报表审计申请,地区特派办组织专家小组进行公开招标,并对审计结果进行抽查。笔者认为该模式具有独特的优点,是真正切实可行的改革方案。下面将从五个方面对国家审计委托模式进行可行性分析。

(1)成本效益方面。国家审计委托模式以特派办作为委托方,对各自区域内上市公司的审计申请负责。该模式运行主要依靠现有的特派办组织机构框架,只需要在各特派办中建立专门的招标办公室,抽调国家审计工作人员开展招标工作。在已有的组织结构框架下新设部门与增派人员的成本相对较小,而且与原特派办的工作任务冲突较小,基本不会影响正常的国家审计工作。相对于需要事先建立完善的保险市场的财务报表保险制度和审计监督管理委员会模式来讲,国家审计委托模式对已有的国家审计机构和人员的利用,极大地降低了改革成本,有利于制度改革的推行。采用招标机制,保证了会计师事务所在公平的审计市场上参与竞争,不仅更有利于保证注册会计师的独立性,而且有利于会计师事务所的规模化、专业化发展。

(2)独立性方面。国家审计委托模式将国家审计署作为第四方,其比股东大会、保险公司、审计委员会、证监会和证券交易所具有更强的独立性。国家审计署不同于控股股东、独立董事、管理层,其属于公司外部利益不相关者,与公司管理层没有直接利益联系,因而与被审计单位合伙舞弊的可能性较小。此外,特派办的资金来源是上市公司按项目交纳审计费用时一并交纳的一定比例的运行费,所以相对于保险公司、证券交易所而言,特派办对被审计单位的收入依赖较小,具有更强的独立性。特派办受国家审计署直接领导,独立于地方政府,因而其受到地方政府的干预相对较小。因此,相对于审计监督管理委员会模式,特派办具有更强的独立性。

(3)职能和目标方面。国家审计的基本职能是监督。一方面,监督国有企业财务收支的真实性、合法性和效益性是国家审计的职责。我国很多上市公司都是由国有企业转制而成的,而且大多数上市公司都是国有控股或者持股的,所以完成上市公司财务报表审计委托是国家审计的责任。另一方面,国家审计有监督和检查注册会计师执行的国有企业审计的质量的义务。在市场失灵、不能保证审计质量的情况下,只有加强国家审计对注册会计师审计的监督,才能够保证审计质量,满足众多利益相关者的需求。此外,维护人民利益、建立国家的"免疫系统"是国家审计的目标(刘家义,2009)。只有不断完善上市公司审计委托模式、保证审计质量,国家审计才能真正成为社会经济的"免疫系统"。与保险公司、独立董事、证监会、证券交易所不同,完成上市公司财务报表审计委托是国家审计的应尽职责,且与其目标具有一致性,所以建立国家审计委托模式是国家审计职能和目标的题中之意。

(4)人力与组织资源方面。国家审计委托模式最大的优势

在于其专业的人力资源和完善的组织资源。招标机制运行依赖于主要由国家审计工作人员组成的专家小组。国家审计人员不仅经过了专业职称考试,而且工作经验较为丰富,所以专业胜任能力相对较强。所以,由这些专业的审计人员来招标评标从而选择会计师事务所更为科学合理。此外,在我国国有企业占上市公司极大比例的情况下,按国有企业分布的密集程度设立审计委托机构才能保证审计委托工作的有序进行和机构的有效利用。18个特派办几乎覆盖了全国,且分布区域也跟国有企业密集程度密切相关,由其来进行委托既避免了证券交易所招标制度下工作量过大、影响正常运行的情况,又解决了审计监督管理委员会模式在全国各地区平均设立机构不能有效分配工作任务、审计委托服务供需不均衡的问题。

(5)监督与制约方面。相对于保险公司、独立董事、证监会、证券交易所,国家审计受到了更多的监督与制约。国家审计工作受到内部监督和外部监督,外部监督既包括监察部门从行政执法角度的监督、财政部门从财政和会计角度的监督,也包括社会公众、舆论的监督。国家审计工作通过国家审计署网站、公告和年报向公众公示,因此特派办不仅接受了国家审计署的上级监督、自身内部监督,而且受到了公众的监督。此外,与证监会等政府机关委托模式不同,国家审计对于权力寻租具有更强的抵制力。2010年颁布的新国家审计准则对于审计职业道德与审计质量控制都做出了更加详尽的规定,此外审计署的"八不准"条例都有助于国家审计机关提高应对权力寻租风险的能力。

2. 国家审计委托模式的具体设计。

(1)运行基础:审计业务信息平台。审计业务信息平台是以新设的上市公司审计招标网为载体的信息系统,该平台至少提供以下信息:被审计单位自身的经营业务、管理水平、内部控制情况,对会计师事务所的准入标准进行初步设定和对特殊资质、专业胜任能力、审计计划、审计费用等事项提出要求;会计师事务所的资质、收入、人员、客户、项目、违规情况等基本信息及审计报酬报价信息。对于会计师事务所资质信誉及规模状况,特派办比照注册会计师行业主管部门及协会的信息进行准确度鉴定。此外,信息平台必须及时披露委托工作的开展状况,保证会计师事务所选聘的流程、标准和结果公开化、透明化。

(2)运行方式:招投标。在我国的审计服务市场上,审计委托人以公开招标或邀请招标的方式选聘会计师事务所的现象逐渐增多,这一新方式不仅可以确定正常的审计关系,降低信息不对称程度,有助于治理我国审计市场费用支付混乱现象,还可以净化审计环境,促进注册会计师行业的公平竞争和同业监督,促进会计师事务所的内部管理,另外还可以帮助被审计单位选择质高价低的会计师事务所,减轻委托人的经济负担。因此,采用招标机制比现行的选聘方式更为科学合理。所以,国家审计委托模式采用招标机制来选聘会计师事务所。

招标流程为:上市公司向所在地的特派办提交财务报表审计申请;特派办基于被审计单位的需求进行招标,招标基于公开、公平、公正和诚实信用的原则,发表公开招标公告;各会计师事务所根据自身情况进行投标;特派办选拔专家组成评标小组进行开标、验标和评标,最终选出中标的会计师事务所。

特派办招评标专家小组人员必须具有独立、专业、高效的特点。笔者认为,应该主要调派特派办中对应区域的审计工作人员、中国注册会计师协会和证监会的专家,其中各部分构成比例为"国家审计人员:注册会计师协会:证监会=5:3:2"。

专家小组必须以科学、规范的评标标准选聘中标会计师事务所。对会计师事务所的选择不能单独参考其规模或者是报价,必须结合被审计单位的审计需求进行综合分析。李武珍(2008)提出运用指标权重法选择中标会计师事务所,其设计的选聘会计师事务所应考虑的内容及权重见表2:

表2　　会计师事务所选聘指标及其权重

评审内容	权重范围
工作方案	20%~30%
人员配备	20%~30%
相关工作经验	10%~25%
职业道德记录和质量控制水平	10%~15%
商务响应程度	5%
报价	10%~20%

(3)运行保障:过程监督和资金流转。特派办专家小组成员应该对中标会计师事务所的工作开展状况和审计结果进行监督。监督工作小组要对中标会计师事务所的审计结果进行选择性复核,主要着眼于审计工作是否按照相关法律及准则规定和业务约定书执行,由此对会计师事务所进行工作评价,作为下次招标的评标依据之一。复核工作情况应及时披露并建立相关档案。

对招投标委托过程的监督应着力于公开化和部门负责制建设。公开化即招标的程序、标准及结果都通过新建立的审计业务信息平台向公众公开;部门负责制即随特派办招标办公室建立一个招标复核办公室,由其建立一套完善的惩处机制,并实施直属领导负责制以保证招标过程的公平性和公允性。

特派办要完善审计费用和招标运作费用的流转机制,防止资金运转混乱。上市公司基于财务报表审计申请项目预缴审计费用,特派办预扣招标运作费用。审计工作完成后,特派办基于被审计单位与会计师事务所签订的业务约定书的报酬事项,向会计师事务所支付审计费用,并结算招标及监督机制运行的费用,与被审计单位的预缴审计费中预扣运作费对比,进行清算。特派办从上市公司收取的审计费用和招标运作费用必须做到收支有据,并做好相关会计档案的保管工作。

四、保证国家审计委托模式顺利运行的对策

1. 出台有关审计项目招投标的法律法规,解决法律规范缺乏的问题。推进招投标工作,需要营造法制环境作为保证。虽然我国已经有比较完善的《招标投标法》,但审计项目招投标有其特殊性,因此当前审计项目招投标操作的依据主要是《会计师事务所以投标方式承接审计业务指导意见(征求意见稿)》。但是各地方、各单位招投标的具体操作不统一,由于招投标程序不规范而导致的招投标各方矛盾冲突经常发生。

基于协同演化视角论审计合谋的治理

张　薇(博士)

(湖南财政经济学院　长沙　410205)

【摘要】独立审计系统具有协同演化系统的全部特征,并存在多层协同演化关系。由此,审计合谋的治理不仅应考虑制度因素,也要考虑审计技术、环境等非制度因素。本文分析了独立审计系统的协同演化关系,并提出审计合谋治理策略。

【关键词】协同演化　审计合谋　独立审计系统　审计合谋治理

已有关于审计合谋治理的研究形成了诚信治理观、公司治理结构改善观、双重审计观、综合治理观等观点,从实质来看,均为“制度治理观”。De Angelo(1981)认为,审计质量是审计师发现错弊与报告错弊的概率之积。审计师发现错弊后报不报告是道德问题,但审计师能否发现错弊却是一个审计技术问题。如果审计行业的审计技术水平很高,只要有错弊就能够发现,高水平的审计技术自然而然成为审计合谋的一个可置信威胁,此时审计合谋必然要承担更高的成本,政治、经济、文化等非制度因素对审计合谋治理的效率和效果也存在重要影响。协同演化观既强调制度,又强调技术;既强调微观层面,又顾及宏观层面。因此,本文将协同演化理论引入对审计合谋的治理,以寻找更为全面的治理方略。

一、独立审计系统的协同演化特征

独立审计系统是否具有协同演化系统的特征,是我们运用协同演化观来进行审计合谋治理的前提。

1. 多层级性和嵌入性。多层级性是指协同演化不仅发生在一个层级中,也发生在其他较低或较高的层级中,还发生在低层与更高一层的多层级之间;嵌入性是指个体行为应当嵌入更为广阔的文化、历史、政治、经济和意识形态等社会制度环境中,这是演化经济学区别于新古典经济学的一个重要特征。独立审计系统的协同演化,既发生在公司与会计师事务所内部的会计、审计技术与制度、惯例上,或管理层、审计师个体之间,也发生在公司之间、会计师事务所之间、公司与会计师事务所之间,还跨层级发生在审计师个体与会计师事务所之

因此,笔者建议在将招标机制推向所有上市公司财务报表审计之前,中注协应出台相关法律法规,全面规范审计招投标行为。法规应保证各区域操作的统一化、各方权责的明晰化,完善审计市场的民事赔偿机制,以增加注册会计师失信的经济成本。此外,财政部、中注协及相关机构和组织应加强对招投标相关法规和知识的宣传,配合加强对招投标行为的监管,对违反法规规定的招标行为要依法进行查处,为审计业务招投标活动创造一个良好的环境。

2. 确定报价标准,防止会计师事务所恶意压低报价。我国审计招投标虽然才刚刚起步,但低价竞争的态势已经显现,许多招标审计项目的中标价格仅占收费标准的一半,有的甚至只有十分之一。国家审计委托模式将招标机制推广到所有的上市公司审计项目,如何规范审计招投标,使低价竞争不至于变为恶性竞争已经成为亟待解决的问题。

为了保证审计质量,特派办有必要制定一个科学、合理的中标报价标准。笔者建议,特派办专家委员会小组基于投标会计师事务所的审计工作计划中做出的时间预算,综合考虑会计师事务所的审计人员和工作状况,采取小时工资率的方式确定审计工作成本,再加上会计师事务所的预期损失费用确定合理的审计报价。通过排除与特派办计算出的报价标准偏离度过大的会计师事务所,以减少恶意压低报价从而恶性竞争的情况。

五、结语

国家审计委托模式消除了现行审计委托模式的弊端,割断了会计师事务所与大股东、管理层的直接利益联系,同时解决了审计费用支付的问题,从制度上保障了注册会计师的独立性。国家审计委托模式突破了已有的四种创新方案,选取的第四方更加独立、权威、高效和专业,选取招标方式进行审计委托更加经济可行。此外,通过完善法规和制定报价标准解决了恶意压价的问题。国家审计委托模式是真正适合我国国情的高效、可行的审计委托模式。

【注】本文系国家社科基金青年项目“经济责任审计与预防腐败机制研究”(项目批准号:10CZ2010)的阶段性成果。

主要参考文献

1. 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

2. 黄一鸣,张文斌.关于现行独立审计委托模式的缺陷及重构的研究.华东交通大学学报,2004;3

3. 蒋尧明,郑佳军.改革现行审计委托模式的思考——兼论证券交易所招投标制度的设计.财经问题研究,2005;7

4. 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