

Globethics Repository



公司治理中的审计机制变迁[Changes in auditing system of corporate governance]

This page was generated automatically upon download from the Globethics Repository.
More information on Globethics see <https://www.globethics.net>. Data and content policy of Globethics Repository see <https://repository.globethics.net/pages/policy>.

Item Type	Article
Authors	叶, 陈刚;程, 新生
Publisher	中国注册会计师协会
Rights	With permission of the license/copyright holder
Download date	2026-09-26 03:48:23
Link to Item	http://hdl.handle.net/20.500.12424/191273

公司治理中的审计机制变迁

■ 叶陈刚 程新生

现代企业管理由控制型(control)转变为治理型(governance), 强调科学决策、效率经营, 因而基于控制的审计机制转变为基于治理的审计机制。

基于公司治理的审计目标变迁

财务审计作为公司治理的重要组成部分, 已经得到广泛的认可。但是, 单纯地由财务审计鉴证经营绩效、提供的信息有限, 而且可能受到经营环境的限制, 无法客观地评价代理人经营管理能力。因此, 以股东为首的利益相关者不再满足于通过财务审计实现治理目标, 财务审计与管理审计、代理人绩效审计有机结合, 为准确评价经营绩效和代理责任履行提供了可能。这可以从审计目标的变迁中看出来。

1. 财务审计目标的变迁

财务审计准则规范财务审计目标, 而审计准则具有合约性质, 合约的完备程度依赖于利益各方的博弈程度, 博弈越充分, 合约就越完备。一方面是审计服务供需双方的博弈, 即审计服务提供者(审计师)与审计服务使用者(经营者、股东等)之间的博弈; 另一方面, 审计服务使用者之间也存在着博弈关系, 只有占据主导地位的需求者才可能与审计方博弈, 控制审计合约的签订权。从博弈过程分析, 财务审计目标变迁经历了以下四个阶段。

(1) 以股东利益为导向的查错防弊审计与对全部会计事项的详细审计

在 16—18 世纪初, 西欧的股份公司由于公司治理存在缺陷, 股份公司发起人和经理人的舞弊行径导致股份公司纷纷破产, 股东蒙受重大损失, 其中 1719 年英国南海公司破产最为引人注目。英国议会 1720 年组织了 13 人的特别委员会调查南海公司破产事件, 聘请会计师查尔斯·斯内尔(Charles Snell)对南海公司账目审计, 详细揭示了该公司存在的舞弊问题。英国 1844 年通过了《公司法》, 明确了董事会、股东大会和特许会计师的职责: 董事会要向股东提交财务决算报表、审计师由股东会任命, 并要求任命一个或一个以上的股东担任公司监事, 对资产负债表审查; 审计师要向股东汇报审计情况。1862 年《公司法》颁布后, 股东对公司董事的监督逐渐不再由股东代表(监事)实施, 改由特许会计师代行。

(2) 以债权人利益为导向的验证财务状况与查错防弊审计

19 世纪末至 20 世纪 20 年代, 银行资本控制着美国工商业, 银行家在公司董事会任职的现象非常普遍, 甚至取得了公司控制权。如在 1913 年, 银行家在美国 112 家公司中占据了 341 个董事会席位, 控制着大约 22 亿美元资产。1908 年美国银行协会批准了关于“债权人要求审查申请贷款公司的资产负债状况”的建议, 要求贷款申请人提供公司偿债能力的信息。1917 年美国联邦储备局审议并颁布了由美国会计师协会(AIA)制定的《资产负债表备忘录》, 建立了以审计资产的存在性和流动性为目标的审计导向, 审计目标是确认企业的财务状况与盈利能力、检查舞弊与错误。

(3) 在经营者主导下对通用会计规则履行的公允性进行审计

20 世纪 30 年代, 大公司从“所有者控制”转变为“经营者控制”。分散的股东不能与外部审计师建立合约关系, 无力监督审计行为; 经营者与外部审计师

签订合同时，未必要求其提供查错防弊的职责。外部审计师则选择有利于规避审计风险的审计目标，查错防弊并不作为主要目标。1934 年美国会计师协会与证券交易委员会发表了《公司账目审计》公告，将审计目标确定为“对财务报表的公允性”表示意见，后修订为“对财务报表是否公允地遵循公认会计原则表示意见”。1972 年美国审计准则委员会(ASB)《审计准则说明书第 1 号》(SAS No. 1)“独立审计师对财务报表实施一般性检查的目标是按照公认会计原则(GAAP)对财务报表是否公允地反映了财务状况、经营成果和财务状况变化表示意见”，确立了公允性审计目标的主导地位。这一审计目标对股东利益的保护力度显然低于查错防弊审计目标。

(4) 股东为首的利益相关者对真实公允性审计与揭示重大舞弊并重的二元审计目标 20 世纪 80 年代以来，舞弊行为使美国公司绩效衰退、破产；英国一些著名的公司，如蓝箭、科拉罗尔、巴林银行等相继倒闭，引发了英美国家对公司治理的重视。美国审计准则委员会(ASB)于 1988 年发布 SAS 第 53、54 号代替 SAS 第 16、17 号，这两个公告将舞弊审查作为审计的主要目标之一，这是股东为首的利益相关者与审计职业界长期斗争的结果。1997 年颁布了 SAS 第 82 号“财务报表审计中对舞弊的关注”，但事实上外部审计师并未将舞弊审查作为主要目标，审计合约实质仍由经营者与外部审计师双方签订，审计师对于经营者利用其掌握的剩余会计计量规则制订权进行的重大舞弊并不承担责任。安然公司事件后，美国证券交易委员会(SEC)2002 年要求年营业额在 12 亿美元以上的上市公司(共 970 多家)首席执行官宣誓，保证会计账目真实，强化首席执行官、财务执行官的会计责任。美国注册会计师协会(AICPA)于 2002 年 10 月颁布 SAS 第 99 号(名称仍为“财务报表审计中对舞弊的关注”)取代第 82 号，目的是提高舞弊审计效果。

2. 管理审计目标的变迁

管理审计是管理当局为履行其管理责任，提高经营绩效开展的审计。管理审计从单一的业务审计向经营审计、内部控制评价与战略审计并重，目的是促进决策科学和效率经营。管理审计由事后审计向事前、事中审计延伸，并走向科学与规范。英国管理专家罗斯(T. G. Ross, 1932)倡导以职能部门效率评价和生产经营绩效评价为核心的管理审计。马丁德尔(Jackson Martindell, 1950)提出，对组织结构的效率、收益的质量状况、生产效率、研究开发等评价。1959 年得克萨斯大学罗伯特·塞勒(Robert E. Seiler)发表“经营审计：管理控制的扩展”一文，对经营审计进行了系统探讨。20 世纪 60 年代以来，推行战略管理，受其影响，管理审计对管理过程进行全面审查。罗纳德(W. P. Leonard, 1962)强调内部控制检查、业务缺陷分析、绩效计量，判断潜在的风险，考察绩效、判断经营效率。

到了 20 世纪 70 年代，由具体的经营审计走向全面的管理审计，管理审计在业务上更加细致、深入，审计范围扩大。国际内部审计师协会(1975)调查表明，95%的被调查公司实施经营审计，占用审计时间超过整个工作的 51%，审计内容是对经济性、效率性和效果性判断。80 年代以来，针对管理信息系统审计，并由“3E”审计(经济性、效率性、效果性审计)向“5E”审计发展(在“3E”基础上增加公平性、环境性审计)。审计内容侧重于效率经营和决策科学，而不是监控人员；增强了董事会的监控责任和战略参与权，通过开展战略审计，促进决策评价制度化、决策过程规范化以及经营效率。通过内部审计和外部审计实现管理审计目标，美国卡内基技术学院(1987)的管理审计试验表明，尽管由注册会计

师(CPA)开展管理审计有许多困难,但提供一份管理鉴证报告是可能的。

3. 代理人绩效审计目标的变迁

代理人绩效审计是针对经营者、董事会或监事会进行的绩效评价,目的是为提高决策科学性,防范道德风险、逆向选择,促进代理人有效地履行其代理责任,发现管理能力低下的经营者,维护利害相关人的利益、促进提高管理与治理绩效。激励和监督约束是公司治理紧密相关的矛盾统一体,解决公司治理问题的关键之一在于如何用制度保障经营者报酬与公司绩效相吻合、保证决策科学。马丁德尔(Jackson Martindell, 1950)提出,评价管理当局为股东提供服务的情况,对董事会绩效分析,对经理人员能力、勤勉和正直性评价等。20世纪80年代以来,董事会对经营者的正式评价越来越普遍。

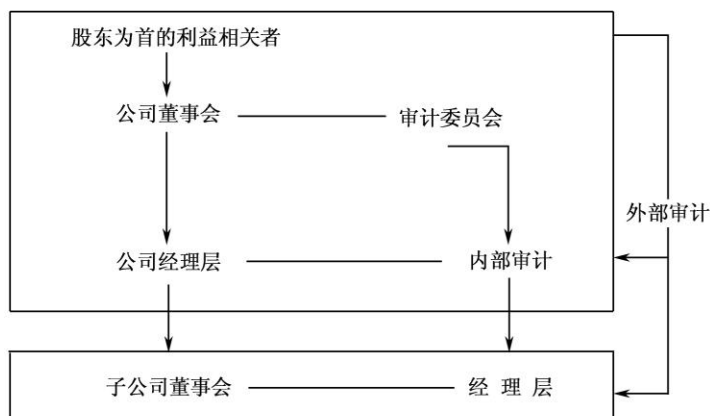
进入20世纪90年代,公司治理的核心在于如何保证决策科学性,提高公司绩效。建立绩效评价机制,明确经营者个人责任和董事会的集体责任,使董事会更有效率。董事会质量成为英美机构投资者评价的重要因素,许多大公司和各国公司治理准则均提出对董事和董事会绩效评价,包括对董事会绩效整体评价、董事自我评价、对董事个人评价,这些评价由提名委员会或审计委员会执行,或者由利益相关者评价。许多优秀公司正致力于将董事会、首席执行官评价过程用数量描述方法测度,评价绩效目标实现程度。通常从以下方面评价:董事会的战略参与、组织机构效率、诚信度、获得信息的途径、董事会活力等。

基于公司治理的审计路径变迁

总体上看,基于公司治理的审计路径是由依赖外部审计转向内部审计与外部审计并重,外部审计与公司审计委员会的关系更加重要,沟通更加频繁;内部审计由经营者管理控制的工具变为公司治理的重要体系,内部审计活动评价并帮助改进组织的风险管理、控制和治理体系,评价并改进组织的治理程序,为机构的治理作出贡献。

自从1875年德国克虏伯公司设立了内部审计制度以来,大型股份公司普遍建立了内部审计系统,监督、评价、防护和反馈成为其四个重要职能,目的是加强内部控制、改善公司绩效。一般来看,内部审计主体、审计客体以及审计环境的不同整合下,形成以下几种审计模式:一是内部审计机构隶属于财务部门;二是内部审计机构由财务副总经理(或CFO)领导;三是内部审计由总经理(或CEO)领导;四是内部审计机构隶属于监事会;五是内部审计机构隶属于董事会。从组织结构视角分析,以上五种模式各有利弊。第一、二种模式,内部审计层次较低,地位和独立性相对较差,但有利于资金和成本管理;第三种模式,内部审计层次、地位和独立性较高;第四、五种模式,内部审计层次高、独立性强,有利于内部审计独立开展审计。

图1. 公司治理中的审计路径



在股份公司中，为提高治理效率可设置审计委员会、薪酬委员会、提名委员会、财务委员会、风险管理委员会、公司治理委员会等，其中运用最为普遍、最重要的是审计委员会，

“审计委员会是近几十年来组织结构和控制方面最重要的发展。”（索耶，1990）基于公司治理的审计路径见图 1。

早期的审计委员会在财务报告、内部控制方面发挥功能，以后拓展到战略审计、评价审计质量、公司治理等方面。从审计委员会独立性来研究，审计委员会的类型有两种：一类是完全由独立董事组成的审计委员会；另一类是有执行董事、管理人员参加的审计委员会。两者在性质上不完全相同，前者是一种外部力量为主导的审计，后者是一种以内部力量为主导的审计。审计委员会是董事会内部的一次职能分工，即把监督权与决策权分离，这对于提高审计质量意义重大。审计委员会的独立性不断提高，由非执行董事构成向独立董事构成转变；其职责范围在扩大，

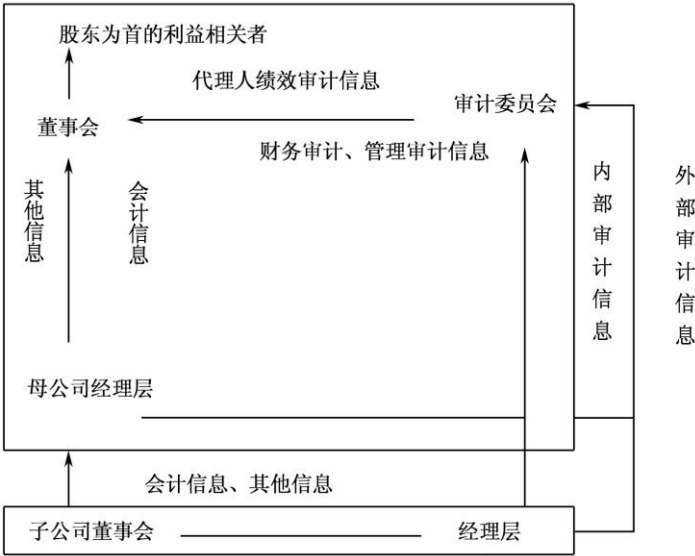
“审计委员会应增加对利益相关者的责任，而不是只对股东负责。”（Verschoor Curtisc and Liotta Joseph, 1990）。20 世纪 70 年代以来，社会舆论不断强调对公司股东和社会的责任，审计委员会在公司治理中的角色受到重视。如 1972 年，美国证券交易委员会（SEC）发布了会计系列公告第 123 号，建议由外部董事组成审计委员会。1974 年，美国证券交易委员会在会计系列公告第 165 号规定，要求所有上市公司披露是否设有审计委员会的信息。1974 年，纽约证券交易所调查了 1130 家公司，88% 已成立审计委员会，其中 84% 完全由非执行董事组成。1977 年，纽约证券交易所正式要求，所有本国上市的股份公司，必须在 1978 年 6 月 30 日前建立和保持一个由独立于管理部门并不受任何其他关系牵连的董事组成的常设审计委员会，作为其证券交易的条件。1977 年美国《反国外贿赂法》指出，健全内部控制是审计委员会最紧迫的责任。英国、加拿大、新加坡等国证券管理法规或《公司法》相继要求上市公司设立审计委员会。美国 2002 年《萨班斯—奥克斯利法案》要求，审计委员会全部由独立董事构成，并对审计委员会在财务报告审计方面的权利和责任作出规定。

审计信息及传递路径变迁

审计信息分为财务审计信息、管理审计信息、代理人绩效审计信息。股东、董事、经理层共同参与决策，但信息不对称使治理效率下降。审计信息是治理效率和管理效率的重要保障之一。公司治理主体已由重视财务审计信息向注重全部审计信息转变。审计信息有三个来源：一是来自内部审计师的内部审计信息，二

是来自外部审计师的审计结果，三是来自治理主体的绩效审计信息。审计信息不仅要传递给管理当局，更要传递给股东为首的利益相关者，防止重要的审计信息被阻断。基于公司治理的审计信息网络见图 2。

图 2. 基于公司治理的审计信息网络



1. 审计委员会在信息传递中的功能

内部审计负责人向总经理和审计委员会同时汇报工作，这是欧美许多大公司通行的审计信息传递路径。外部审计师通过审计委员会与内部审计师之间进行信息交流是非常重要的，包括讨论审计计划和方案、交换报告和工作底稿，保持让对方了解新情况，并向经营者、董事会、股东会传递审计信息。美国蓝带委员会(1999)认为，审计委员会要发挥作用，必须做到：一是审计委员会在审计过程中，应发挥指导性作用，监督财务信息生成过程；二是在审计委员会和内部审计师之间建立独立的交流和信息流动；三是在审计委员会和外部审计师之间建立独立的交流和信息流动；四是对影响财务报告质量的事项，审计委员会和管理当局、内部审计师、外部审计师进行坦诚的讨论。

2. 审计委托权对审计信息传递的影响

审计信息传递的另一个重要问题是外部审计机构的委托权问题，由经营者掌握外部审计委托权，导致审计独立性下降、关键审计信息被阻断。外部审计师独立性与委托关系的影响变量有两个：一是委托人更换外部审计师是否

容易，二是外部审计师放弃独立性的风险。当内部人(经营者或大股东)在公司治理中占有主导地位时，由于制衡力度不强，更换外部审计师的能力较强；当权力制衡较好时，更换外部审计师的行为受到制约。另一方面，外部审计师放弃独立性的风险取决于审计市场的健全性：审计市场健全时，对外部审计师的监管、处罚制度有效，外部审计师放弃独立性承担的风险就大；审计市场不健全，放弃独立性承担的风险较小。

审计监管模式与公司监管制度变迁

审计监管是指政府对外部审计师和审计组织的监管。公司监管制度是政府对公众公司监管的措施和途径。在信息社会，公众对会计制度、审计制度的依赖性提高，对会计信息、审计质量的期望值提高、容忍度下降，进而对审计监管模式和公司监管制度提出挑战。

1. 以美国为代表的审计监管模式变迁

美国注册会计师行业长期以来遵循的监管模式始建于 20 世纪 30 年代的《证券法》、《证券交易法》。它们是政府监管注册会计师的法律基础，其中规定，任何证券购买者如果发现经过审计的财务报表对重要事实有不实的表述，并因此蒙受损失时，可对相关审计师提起诉讼。美国证券交易委员会(SEC)认可了注册会计师的自律机制，这一模式在 20 世纪 70 年代进行了调整：一是将 AICPA 会计准则制定权交给 1973 年成立的财务会计准则委员会(FASB)，二是 AICPA 成立上市公司审计的自律监管机构(SECPS)，三是建立公众监督委员会(POB)，对 SECPS 进行监督，改革后的监管模式延续到 2002 年。

《2002 萨班斯—奥克斯利法案》实施标志着美国注册会计师监管模式由行业自律为主进入政府监督下的行业自律时代。

20 世纪 30 年代以来，有关外部审计师的职能变化见下表。

2. 公司监管模式变迁

20 世纪 80 年代以来，一些国家修改了公司法，政府介入公司治理。有关机构制定公司治理准则，要求经营者不仅仅要为股东利益服务，而且要为更广泛的利益相关者服务。另一方面，公司治理替代政府管制，例如审计机制在一定程度上替代政府监管。1991 年，美国国会通过银行改革法案，要求银行建立独立的审计委员会。针对部分商业银行对经营风险反应迟缓，联邦储蓄保险公司规定，拥有 50 亿美元以上的已投保储蓄机构的审计委员会应完全由独立董事组成，其中必须具备金融或财务管理专业人员。韩国 1997 年金融危机后，国际货币基金组织(IMF)在提供资金援助同时，提出金融体制改革要求，韩国修改有关法律，提高对公司的监管力度；引入外部董事制度，加强外部利益相关者对公司的监督，使财团由幕后控制子公司变为公开控制，提高财团经营管理的透明度并置于利益相关者的监督之下。(注：此文为财政部 2003 年重点科研课题 2003KJB002 号的阶段性研究成果) (作者单位：对外经济贸易大学会计系南开大学会计系)

20 世纪 30 年代以来有关外部审计师职能的表述

1934年美国《证券交易法》	合理确保发现重大违法行为；发现财务报表中的重大关联交易；评估公司下一年度持续经营方面是否存在重大疑点；发现违法行为及时向董事会报告等。
德国 1968年《商法典》	确定是否遵守法律和公司章程，财务报告是否对公司财务状况、经营成果进行真实和公允反映；董事会报告是否与财务报告相一致，董事会报告是否对公司经营情况进行了虚假描述。
1978年欧盟第四号公司法指令	公司须由一个以上合格的专业人员对其年度报表审计，并对年度报表与年度报告一致性审计。
1985年英国《公司法》	对年度报表是否符合《公司法》，是否真实公允发表审计意见；董事会报告是否与年度报表一致，如果不一致，应说明不一致的事实。
1992年英国《Cadbury 报告》	年度审计是公司治理的基石，董事会在年度报告中根据假定和条件声明公司持续经营能力，审计师对这些声明加以审计、验证；审计师合理规划和履行其审计

	职责，合理地预计其发现财务报表中的重大虚假陈述；外部审计师和公司财务董事应正式出席审计委员会的会议。
1995年欧盟理事会第26号指令	如果发现重大违法行为，影响持续经营或导致拒绝签署财务报表或发表保留意见的情况，审计师要及时向有关监管机关报告。属于以上情况的，审计师保密责任得以豁免。
荷兰 1997年《比特守则：公司治理的 40条建议》	年度财务报告审计是有效开展公司治理的基础之一；审计师是具有独立性的提供并证实信息的专家；监事会或审计委员会每年至少应与审计师召开一次会议。
1998年英国《汉普尔报告》	既不增加，也不减少审计师的现有职责。
1998年日本《公司治理准则》、 2002年修订	对于作为职业监察人员的审计师，依靠其专业能力从独立的立场进行客观地审计。
1999年美国《蓝带委员会关于提高审计委员会的有效性的报告和建议》	独立审计师与审计委员会就会计原则运用的质量和影响财务报告的重要判断进行讨论；审计委员会根据与管理当局和外部审计师就重大问题进行的讨论，确信财务报告在所有重要方面符合公认会计原则；独立审计师就中期报告的重大判断、会计估计、重要的新会计政策以及和管理当局意见不一致等问题与审计委员会进行讨论。