

公司治理结构框架下的注册会计师审计

——对现实审计目标的反思与超越

焦跃华(博士生导师) 邱奇彦

(中南财经政法大学会计学院 武汉 430060)

【摘要】 审计开始的目标是监督,但后来监督权开始分化,监督主体开始扩展。与此同时,审计报告与公司治理之间,注册会计师审计与资本市场、公司治理之间都有渐行渐远的趋势。本文认为,将注册会计师审计融入公司治理框架,强化并整合注册会计师内部控制审计,健全注册会计师审计制度的相关配套制度,将更有利于实现注册会计师审计目标。

【关键词】 审计目标 公司治理 断裂 治理传导

注册会计师审计缘起于受托责任,从未脱离公司治理的框架而存在,终极目的是维护产权安全,为提升公司价值服务。审计开始的作用与目标是监督,但后来监督权开始分化,监督主体开始扩展。监督权的分化表现为监督权分化为计划、查证、报告、处理等权力,其中查证和报告分离给注册会计师。而监督权主体扩展到潜在的投资者、曾经的投资者、其他利益相关者(这其中有些是合理的,有些是干扰因素,是政府和社会强加的)。然而,现实背景下,我国注册会计师审计的目标已经变迁成增进财务报告的可信度。与此同时,审计报告与公司

治理之间,注册会计师审计与资本市场、公司治理之间都有渐行渐远的趋势。本文基于公司治理结构框架,对这些问题做些探讨。

一、现实注册会计师审计的目标是提供鉴证

美国会计学会(AAA)审计基本概念委员会发表于1973年的《基本审计概念说明》,考虑了审计的目标和过程,将审计定义为:审计是一个系统化过程,即通过客观地获取和评价有关积极活动与经济事项认定的证据,以证实这些认定与既定标准的符合程度,并将结果传达给有关使用者。从这里可以看

基准日实施测试。(二)实施的测试需要涵盖足够长的期间。”理由是,内部控制是一个动态持续的过程,前后可能具有高度的相关性,如果认识不到这一点,只对自我评价基准日的内部控制实施测试,则可能会漏掉一些重要的环节或看不到内部控制的整体效果,最终影响审计意见的出具。

五、结语

尽管内部控制的设计、运行和审计对企业的发展异常重要,但我们必须清醒地认识到其中的问题,如:内部控制渗透在企业的各个角落,一一识别出来存在很大的困难,而且每个企业的环境不同,相同的内部控制措施可能产生不一样的效果,等等。这些都给内部控制审计带来了很大的困难,有些问题还需要注册会计师根据自己的从业经验进行主观判断,使得审计意见的发表带有或轻微或浓厚的主观色彩。

在内部控制的评价指数量化上,笔者在查阅文献的过程中发现,不同学者有着不同的评价方法,有的通过寻找COSO报告五要素的替代指标去衡量内部控制有效性的程度,有的则选用一些比较权威的内部控制要素进行手工打分来比较,还有的用可以定量的比率来度量内部控制目标的实现程度。总之,各有各的依据,得出的结论也可能并不一致。如果学术界能很好地解决内部控制的评价指数问题,则管理层就可以

依据该指数进行内部控制的自我评价,注册会计师进行内部控制审计时也可以通过测试该指数是否被如实披露来评价被审计单位的内部控制有效性。

另外,笔者还观察到,在信息化程度高度发达的今天,有不少咨询服务公司开发设计出可以识别、提示风险以及进行内部控制自我评价的系统软件,管理层在按操作步骤导入企业的实际信息后,系统会自动生成一张详细的内部控制评价报告,并附有一些改进意见。在内部控制审计过程中引入信息系统无疑在大幅度提升审计工作效率的同时降低了审计成本,但这种做法不是一劳永逸的,某些需要人为评价的控制点仍需注册会计师结合自身专业知识进行判断。

主要参考文献

1. 李明辉,张艳.上市公司内部控制审计若干问题之探讨.审计与经济研究,2010;3
2. 杨有红,李宇立.内部控制缺陷的识别、认定与报告.会计研究,2011;3
3. 张先治,戴文涛.中国企业内部控制评价系统研究.审计研究,2011;1
4. 陈汉文,李荣.财务呈报内部控制审计准则的国际发展.审计与经济研究,2007;3

出,审计的目标是鉴证经济交易和事项与既定标准的符合程度。事实上,美国财务会计概念公告第1号《企业财务报告的目标》从注册会计师审计的作用方面对审计目标做出了进一步的确认,它精辟地阐述了注册会计师的作用:如果决策者掌握了反映企业经营状况和成果的信息,并将其应用于评价各种备选方案的预期回报、成本和风险,那么,个人、企业、市场和政府在各项相互竞争的用途之间分配稀缺资源的有效性将得以提高。独立注册会计师一般会对财务报表以及其他可能的信息进行检查或审核,信息的提供者和使用者通常都认为注册会计师的意见可以提高信息的可靠性或可信度。这又一次说明,注册会计师审计的目标在于为投资者决策有用的信息提供鉴证。

注册会计师行业在我国也得到了长足的发展,至于对注册会计师审计的定位,从《注册会计师法》可以看出,“发挥注册会计师在社会经济活动中的鉴证和服务作用,维护社会公共利益和投资者的合法权益”应当成为注册会计师审计制度的目标。从理论到实践似乎都可以证明,注册会计师审计的目标是为决策有用的信息提供合理保证,注册会计师审计的作用是鉴证。这似乎已经成为一种定论,理论界和实务界都习以为常。但注册会计师审计的目标天然就是鉴证确认的会计信息与既定标准的符合程度(即增进财务报告的可信度)吗?增进财务报告的可信度又是为了什么?这样的注册会计师审计目标离维护产权安全、促进企业价值提升的终极目标还有多远?

二、对现实注册会计师审计目标的反思:来自微观与宏观层面的挑战

1. 从微观层面讲,注册会计师审计的产生,必然有其现实需要。一般认为,审计缘起于受托责任,审计是产权结构变化的产物,是为监督企业契约签订和执行而产生的。毫无疑问,从维护产权、完善公司治理的角度去认识审计,能更准确地把握审计产生的本原;从审计需求的角度来认识审计,能更正确地发现审计产生的微观基础。而现实情况是,鉴证目标导向下的注册会计师审计演化成了一项完完全全的会计信息鉴证服务。

对此注册会计师审计目标,本文提出四点不同的看法:一是,注册会计师审计的定位使得注册会计师审计陷入了对会计信息符合会计准则程度的认定的深渊,而忽略了会计信息所反映的经济交易与事项本身,更加忽略了从维护产权、从公司治理的高度去评价、监督受托责任的履行情况。二是,有人提出,对企业损益的计算、利润分配等涉及企业利益相关者利益冲突的事项由注册会计师进行认定能更加客观公正,能解决大小股东之间(甚至其他)的代理问题。但是一方面,注册会计师对这些交易与事项没有任何认定的权力。从另一方面看,因为有公司治理结构,也不需要再聘请注册会计师充当“法官”的角色,因此,说股东对注册会计师的需求是因为注册会计师在解决这方面公司治理问题上有专长也是有失偏颇的。

三是,即使会计的目标是提供决策有用的信息,审计的目标是对这些信息提供再认定,审计鉴证提供的最终产品只是鉴证信息,是提供了合理保证的鉴证信息,决策者真正要决策,要对所托责任进行评价监督,还要将这些信息还原为会计信息背后的经济交易与事项,针对这些经济交易与事项进行再评价、再监督。无疑,较直接进行审计监督而言,加大了决策成本,尤其是当决策各方关注点不一样甚至存在利益冲突时,信息的还原成本更高。四是,由于注册会计师鉴证的最终产成品是审计报告,实际上是信息,信息的造假成本很低,于是,管理层、注册会计师合谋以对抗委托方对受托方受托责任监督的成本也很低。这四点都对现实中的鉴证会计信息与既定标准的符合程度审计目标提出了挑战,是在微观层面从审计需求的角度对鉴证导向审计目标的否定。

2. 由注册会计师审计到注册会计师审计制度是由微观到宏观的跨越,在注册会计师全面强制审计的现实中,人们更多地认为注册会计师审计制度是一项旨在维护市场经济秩序的宏观经济制度安排。但是,宏观的目标总要有市场主体在宏观经济制度规制之下落实的途径,那么,维护社会公众利益和投资者的合法权益,进而维护市场经济秩序在注册会计师审计领域是如何实现的呢?如果按照现实的增进财务报告可信度的审计目标,路径应该是:审计为会计信息提供合理保证过程中降低了投资人的交易成本,投资人根据决策有用的信息作出决策,然后改善公司治理结构。建立在这种逻辑框架下的注册会计师审计制度是合理的,注册会计师能通过市场的传导产生治理作用,进而减少价值的摧毁,增加投资者的利益,形成良性循环后,维护公共利益。

然而,现实情况是:一是审计报告与公司治理断裂,出具审计报告成了注册会计师审计的最终目的,偏离了注册会计师为评价监督受托责任服务的正常轨道。另外,资本市场“用脚投票”,与其说会出现越来越多的依赖审计报告从公司治理角度监督受托责任的投资人,不如说更多的是出现了大量的对公司治理漠不关心的“搭便车”者。二是资本市场与公司治理断裂,企业经济活动的动态性决定了市场必须在股票首发之后的股票交易中对公司的价值进行动态的判断、识别和选择,会计信息的决策有用有助于这个目标的实现,但仅仅如此还不够,还要通过股权交易实现控制权的现实转移或潜在威胁,以此为手段对企业施以持续性的外部压力和约束,促进企业完善公司治理结构、改善经营管理、提高资金使用效率,整体上实现资源优化配置,资本市场才有可能达到“有效市场理论”中描述的市场有效状态。然而,我国资本市场的消息市、政策市属性削弱了这种“有效市场”,进而,也损害了依赖这种治理传导机制的注册会计师审计发挥其功能。三是,公司治理结构本身与注册会计师审计制度有不相适应的地方:我国大部分上市公司的控股股东是政府,公司管理层的经营权与政府控股权的分离也并不明显,控股股东对管理层的了解甚至强过外部的注册会计师,在注册会计师审计的强制制度安排下,

注册会计师审计被公司管理层和控股股东当成了一项法定任务,审计需求并不是内生的。更有甚者,注册会计师被二者胁迫出具审计报告。此外,由于公司治理结构的不健全,部分上市公司对注册会计师审计的聘任权、议价权落到管理层手中。不相适应的注册会计师审计制度使这种公司治理结构的不健全进一步加剧。可见,审计报告与公司治理的断裂、控制权市场与公司治理的断裂以及公司治理结构与预设的注册会计师审计制度的不相适用使得注册会计师审计制度在信息传导(而最终体现为治理传导)方面失灵。

三、注册会计师审计目标的协调与超越:公司治理结构框架下的注册会计师审计

审计因受托责任的发展而发展,注册会计师审计在历史演进当中,功能、程序、方法也在不断演化,尤其是受几次经济危机的冲击和几次审计诉讼风波的影响,注册会计师审计制度发生了很大变化,注册会计师审计目标也随之相应调整,当前的注册会计师审计目标定位为增进财务报告可信度也必然有其合理的因素。我国的注册会计师制度变迁不是注册会计师审计自身演化的结果,不是诱致性制度变迁,而是一种强制性制度变迁。制度有其惯性,在当前我国已经强制性引入注册会计师审计制度,注册会计师审计实践已经充分借鉴西方注册会计师审计逻辑框架、程序方法等情况下,对当前虽然存在诸多不合理、不适用之处的注册会计师审计目标做彻底的颠覆并不现实,但有必要在现有注册会计师审计逻辑框架下做一些修正和补充。

1. 将注册会计师审计融入公司治理框架,鉴证为监督服务。现行审计准则虽然采用了风险导向的审计理念,对被审计单位的公司治理给予足够的关注,但是,因为将审计的目标定位为为会计信息提供合理保证,同时,为了减轻注册会计师的责任,对将审计自身作为公司外部治理的一部分而融入公司治理几乎是漠视的。审计准则中除注册会计师与治理层的沟通准则和注册会计师对舞弊和法律法规的考虑准则外,其他都很少涉及注册会计师如何更好地为治理层评价监督受托责任服务方面,并且上述二准则在侧重点上(执行与治理层的商定性程序除外)也更多地强调规范注册会计师的职业行为以减轻其责任、审计的独立性及其救济等方面。

鉴于此,一方面,注册会计师审计可以在治理层沟通上,在舞弊和对法律法规的考虑上,甚至可以追加执行商定性内部控制审计程序的形式,更多地发挥审计的监督作用。防止或发现舞弊固然是被审计单位治理层和管理层的责任,但是对能够导致财务报告产生重大错报的舞弊,注册会计师应当合理保证能够予以发现,这是实现财务报表审计目标的内在要求,也是注册会计师审计的微观价值所在。另一方面,被审计单位应构建有利于注册会计师审计融入公司治理、发挥治理功能的机制,打通与注册会计师沟通的渠道,同时公司治理层(股东大会、审计委员会、董事会等)也应该主动在此方面对注册会计师做些要求。从公司治理层面来看那些以前被认为是

注册会计审计副产品的内部控制评价、管理层绩效评价等比审计的解除受托责任功能更重要。将审计置于公司治理的框架中考虑,既有现实可行性,也有其实际价值。

2. 强化与整合注册会计师内部控制审计,为注册会计师审计寻求新的增值点。内部控制审计发展为一种单独的审计类型,这是注册会计师审计的一次跨越。这为强化与整合注册会计师内部控制审计提供了机遇。另外,我国的企业内部控制规范对内部控制界定的五目标(即:合理保证企业经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整,提高经营效率和效果,促进企业实现发展战略)是对英美财务报告导向内部控制的扬弃,反映了对会计信息监督向经济事项监督的转变。《内部控制审计指引》规定:注册会计师应当对财务报告内部控制的有效性发表审计意见,并对内部控制审计过程中注意到的非财务报告内部控制的重大缺陷,在内部控制审计报告中增加“非财务报告内部控制重大缺陷描述段”予以披露。这些都为注册会计师审计对被审计单位的公司治理和内部控制进行评价、监督提供了新的契机。对治理层而言,注册会计师提供的这项整合有内部控制审计的财务报表审计服务较单一的财务报表审计服务更加直接,更加管用、好用;就公司治理结构框架而言,审计的价值增值作用也更加明显。

3. 健全注册会计师审计制度的相关配套制度,链接断裂的微观到宏观的传导机制。注册会计师审计增进财务报告可信度的目标依赖于特定的逻辑概念框架,首先是要将注册会计师审计置于公司治理的框架中,其次微观的公司治理与宏观的资本市场也应该有顺畅的传导机制。这就需要健全注册会计师审计制度的相关配套制度,只有如此,才能与我国上市公司治理结构和资本市场相适应。从规范上市公司治理结构层面对审计委员会等机构的设置、注册会计师审计的委托、注册会计师的独立性、注册会计师与治理层的沟通等做进一步规范;从资本市场规则层面对收购兼并市场、经理人市场等做进一步规范;从法规层面对独立董事责任、注册会计师民事赔偿责任等做进一步规范。只有这些规范相互协调、配合,注册会计师审计制度的信息传导才能转化为治理传导,注册会计师审计的制度目标才能实现。

主要参考文献

1. 蒋尧明. 审计法律责任:审计能力与社会需求的有机统一. 会计研究, 2010; 7
2. 谢晓燕, 张龙平, 李晓红. 我国上市公司整合审计研究. 会计研究, 2009; 9
3. 王雄元, 唐本佑. 审计回扣、审计质量与审计监督. 会计研究, 2004; 6
4. 杨雄胜. 内部控制理论面临的困境及其出路. 会计研究, 2006; 2
5. 曾浩, 袁天荣. 产权信息契约: 独立审计责任的制度解析. 当代财经, 2010; 3
6. 陈志斌. 内部规范的嵌入与超越. 会计研究, 2005; 11