

乔春华

[摘要] 审计委员会的定位在国内外都存在问题。本文主要针对国内理论界在审计委员会定位方面提出意见,基本观点是:审计委员会实质上不是内部审计;它不属于公司管理,属于公司治理的要素;审计委员会是负责内部审计与外部审计之间的沟通,是对董事会负责的监督监督者的机构。

[关键词] 审计委员会 公司治理 内外审计沟通

国外审计委员会的历史已有60余年,审计委员会的定位仍存在问题。拉尔夫·D·沃德(Ralph D. Ward)前不久指出:“审计委员会工作的定位也遇到了一些额外的问题。”他还进一步指出:“审计委员会是现代董事会中最有组织的委员会。……但其作为监察人的重要性和广泛作用的迅速提高为它的角色带来了许多不确定性,甚至在证券交易委员会对审计委员会的规定中,在强调其重要性的同时,到底做什么的问题还是留有含糊不清的地方。”他还在强调董事会教育时明确提出审计委员会的工作内容:“董事会定位时还包括对委员会的特别定位。例如,新加入您的审计委员会的董事应当收到一份委员会的章程、账目清理政策方面的信息、公司的审计方案、内部及外部审计员工的背景资料、还未收到的相关财政档案、和方案配套的审计活动时间表,对面临的任何公司审计或未决诉讼或税案的观点等能够帮助董事了解委员会的工作。”

我国审计委员会的理论与实践都在初始阶段。一是在实践中还处在探索阶段,据我到上海证券交易所调查,我国在上交所与深交所上市的董事会设立审计委员会的各为20%,由于数量少、时间短、法规不健全,因此,在实践运作中有许多不确定性;二是在理论上处于研讨阶段,如有的同志认为,审计委员会实质上是内部审计,属于公司管理。本文不同意审计委员会定位于内部审计的观点。

## 一、审计委员会不是内部审计

### (一)审计委员会与内部审计的职责不同

中国证监会和国家经贸委2002年在《上市公司治理准则》第五十四条规定:审计委员会的主要职责是:(1)提议聘请或更换外部审计机构;(2)监督公司的内部审计制度及其实施;(3)负责内部审计与外部审计之间的沟通;(4)审核公司的财务信息及其披露;(5)审查公司的内控制度。

审计署2003年在《关于内部审计工作的规定》第九条中规定:(1)对本单位及所属单位(含占控股地位或者主导地位的单位,下同)的财政收支、财务收支及其有关的经济活动进行审计;(2)对本单位及所属单位预算内、预算外资金的管理和使用情况进行审计;(3)对本单位内设机构及所属单位领导人员的任期经济责任进行审计;(4)对本单位及所属单位固定资产投资项目进行审计;(5)对本单位及所属单位内部控制制度的健全性和有效性以及风险管理进行评审;(6)对本单位及所属单位经济管理及效益情况进行审计;(7)法律、法规规定和本单位主要负责人或者权力机构要求办理的其他审计事项。

### (二)审计委员会与内部审计隶属关系不同

美国内部审计专家保罗·希森和劳伦斯·索耶以ABC公司为例,说明它们之间的关系。

内部审计机构设一名总管主持工作,行政关系上隶属上级行政领导部门,但职能关系上向董事会审计委员会汇报工作。内部审计总管可以出席审计

委员会所有会议并提请审计委员会注意某些事件。

## 二、审计委员会属于公司治理范畴,不属于公司管理

## (一)内部审计也不属于公司管理

内部审计的本质是监督。其监督与其他专业监督(如财务监督、会计监督、统计监督等)不同,专业监督是公司管理内部的监督,属于公司管理系统,是管理职能;而内部审计是公司管理系统之外的监督,是对管理内部专业监督的再监督,属于公司监督系统,是监督职能。虽然有不少专著提到内部审计有服务职能,但内部审计只是为公司经营管理提供咨询服务,而不直接参与管理。管锦康教授早就指出:“不能因为内部审计为领导、管理服务,就把内部审计的性质看为是管理”

## (二)审计委员会不属于公司管理,属于公司治理范畴

审计委员会是美国上市公司治理结构稳定的三个重要支点——公司的管理层、审计委员会、外部审计师——之一,这三个也是监控财务信息真实性的关键环节。在审计委员会的职责中,有“提议聘请或更换外部审计机构”、“复核公司的财务信息”、“审核公司的内控制度”和“负责内部审计与外部审计的沟通”等规定,为什么要这么规定呢?在公司治理结构中,公司财务部门和内部审计部门归管理层负责,原来外部审计机构(会计师事务所)也大都由管理层负责聘任和决定报酬,而一些会计师事务所为了在会计市场中得到审计服务,帮助公司管理层财务造假的丑闻就时有发生。全国政协委员王光远教授在今年3月5日接受记者采访时指出:“中国财务造假案件的典型特征是由主要管理层主导,此时,管理层的复核和内部控制制度的预防作用十分有限”。因此,原由管理层负责的聘任外部审计机构并决定审计费用改为董事会审计委员专司其职,本身就是一种公司内部的制衡,是公司治理的重要内容。

《国际公司治理网络(ICGN)全球公司治理准则评估》指出:“ICGN同意采纳OECD(经济合作与发展组织公司治理原则)早期曾经考虑过的一些规定,‘董事会的某些重要职责,比如审计、提名和执行人员的报酬决定,应当由独立的非执行董事来承担。董事会应当考虑,在那些可能存在利益冲突或建议适用独立判断规则的领域,建立由足够的独立非执行董事构成的委员会。’ICGN认为,要面对这一挑战,审计、报酬和提名委员会应当全部或主要由独立非执行董事组成,”拉尔夫·D·沃德指出:“任何被任命为审计委员会的人必须是独立董事这一点已经成为预知的结论,但是‘独立’的定义最近变得更苛刻、更发人深思。审计委员会成员当然不可能是公司的员工。”由于我国实行独立董事制度的时间很短,因此,独立董事在审计委员会的比例较少,中国证监会《关于在上市公司建立独立董事制度的指导意见》中指出:“如果上市公司董事会下设薪酬、审计、提名等委员会的,独立董事应当在委员会成员中占有二分之一以上的比例。”众所周知,独立董事是外部董事,非执行董事,怎么可能执行公司内部审计的职能?又怎么可能参与公司内部的管理?把审计委员会定位于公司管理也是不合适的。世界第一个公司治理准则(即CADBURY报告)指出:“审计委员会至少应由三人组成,成员仅限于公司的非执行董事且对于公司具有独立性,……选出合适的审计委员会是提高公司治理水平的重要一步。”也正如上述《指导意见》中第一句话所说,建立独立董事制度,是“为进一步完善上市公司治理结构”。

## 三、审计委员会是负责内部审计与外部审计的沟通,是对董事会负责的监督监督者的机构

### (一)审计委员会负责内部审计与外部审计的沟通,是与外部审计的联络官和矛盾缓冲器的角色

审计委员会既不是外部审计,又不是内部审计。其职责是“负责内部审计与外部审计的沟通”。

1. 与外部审计的关系:于2002年7月25日美国国会通过、美国总统布什在7月30日签署的《萨班斯——奥克斯利法案》,对审计委员会与审计师的职责有了新规定,它要求:审计师向审计委员会而不是公司管理层提交报告,审计委员会必须审批所有的服务,禁止提供明确规定的非审计类服务,审计合伙人轮换制,聘用会计公司的限止等。美国通用汽车公司和摩托罗拉公司的财务监控体系表明,“审计委员会实质上是公司当局与外部独立审计师之间矛盾的一个缓冲器,主要的目的在于减少管理当局对外部审计师活动的影响和干扰,提高审计的独立性,充分发挥外部审计的

中国内部审计协会. 版权所有 LT科技制作

协会地址:北京市海淀区中关村南大街4号

联系电话:010-82199846/47 电子邮件:[xinxibu@263.net](mailto:xinxibu@263.net)

Copyright (C) 2003 . All rights reserved