

[提要] 独立董事制度在我国上市公司中的引进，一方面为注册会计师审计提供了较为有利的公司治理环境，另一方面也产生了新的矛盾，即包括注册会计师审计委托在内的财务监督职责可能分属于监事和独立董事两个不同身份的人。本文通过厘清公司治理结构与审计制度安排的关系，分析现行公司治理法律规范对审计制度安排的影响及其矛盾，提出注册会计师审计委托模式的选择方案。

注册会计师以其客观性和公正性对维护正常的商业秩序发挥着不可替代的作用；其作为现代企业制度委托代理关系中的一重要制度安排，在缓解企业经营者与所有者、债权人以及其他利益相关者之间经营目标不一致的矛盾和利益冲突中，扮演着裁判和鉴证人的角色。但近年来，伴随着国内外一系列恶性财务欺诈案件的暴露而引发的审计失败，使注册会计师行业面临严重的信任危机。对此，笔者认为，研究现代公司治理结构与审计制度安排之间的依存关系，设计一个与现行法律规定的公司治理结构相适应的审计制度安排，最大限度地消除代表大股东利益经营者对注册会计师的影响，进一步提高其独立性，从制度上防范和减少审计失败，将有助于提高注册会计师的社会公信力。

公司治理结构与审计制度安排

一般认为，公司治理结构是指一种制度安排，用以支配若干在企业中有重大利害关系的团体——投资者（股东和贷款人）、经理人员、职工之间关系，并从这种安排中实现经济利益。公司治理结构包括：（1）如何配置和行使控制权；（2）如何监督和评价董事会、经理人员和职工；（3）如何设计和实施激励机制。（清木昌彦、钱颖一，1995）公司治理结构的核心是公司控制权的配置和对经营者的监督、评价及其激励机制的构建。而这种公司治理权力的分配和约束，在当今法制社会通常是由相关法律制度来作出安排的，并体现在董事会的法律构造之中。

在现代企业中，尤其是公开上市的股份公司中，“没有控制权的财产所有权和没有财产所有权的控制权，是股份公司发展的逻辑归结。”（刘俊海，1998）要使得“所有权”和“控制权”这两个难以割舍的权利相分离，只能借助外在的力量。这种力量源泉一是股份公司组织形式；二是法律的赋予。在此意义上，公司科层化的组织的存在构成了公司权力分担的源泉和基础。然而，组织的存在只是为公司权力的分担提供了基础，要使得在公司股份日趋分散化、经营规模不断扩大化以及管理活动高度现代化、监督控制特别专业化的条件下，对处于权力中枢的董事会在组织设计上作出恰当的搭配，以保障公司治理的决策与监控机制既巧妙精致又科学、合理、高效，必须借助立法的手段，即在相关的法律中对以董事会为核心的公司组织结构作出规定。

对于如何对董事会组织进行法律构造，不同的法系、不同的国家、不同的公司制度里有不同的答案。一般认为，世界的公司法可分为英美法系、德国法系、法国法系、德国法与美国法之折衷法系。公司组织结构有两种方式，即单层制和双层制。所谓单层制，就是只有一人管理机关，即只有董事会而没有监事会；所谓双层制，就是有一个经营机关负责公司的商业经营和另一个单独的监督机关负责监督经营机关，即董事会和监事会双重机构。英美法系国家的公司组织结构实行单层制，德国法系的国家和折衷法系国家的公司组织结构实行双层制，法国法系国家的公司组织结构既实行单层制，也实行双层制。

无论是采用双层制或是采用单层制的公司，都形成了一套行之有效的权力制衡体制和监督机制。如组织结构采用双层制的公司由监事会监督董事会；实行单层制的情况下，管理机关内部成员作了区分，一部分是执行业务、从事内部经营管理的成员，称为执行董事或内部董事，另一部分是不执行业务、不参与内部经营管理的成员，称为非执行董事或外部董事（也称独立董事），专司监督之职。但英美公司中执行董事和非执行董事的区分并不是法律上所作出的区分，而是在理论和实践中有此区分而被判例所承认。英、美在法律上虽然没有设立独立监事会机关的规定，但事实上已通过外部董事和独立审计人员发挥了监事会的作用。

实行单层制的公司治理结构，公司监督职能一般由董事会中设置的次级委员会，特别是由独立董事担任的审计委员会行使。审计委员会的日常监督加上具有超然独立性、由股东任命的执行财务审计功能的注册会计师以及审计委员会在日常监督中对内部审计和外部审计的工作结果的应用和依赖，构成了审计制度安排的基本模式。这种制度安排清楚地体现在审计委员会的职责中，具体包括：（1）评价并适当地对经理层就与财务报告程序有关的所作的行动和判断提出疑问；

(2) 监督经理层对建立和维持一个满意的控制环境及有效的内部控制制度所作的承诺； (3) 考虑审计安排的充分性和客观性，评价审计的范围；促进对审计所发现的问题的讨论；帮助解决经理层和审计师观点之间的分歧；对任命审计师提出推荐意见；审查非审计服务的性质和范围，必要时应将非审计工作公开招标。此外，对任命外部审计师提出建议也是审计委员会的一项职责。由此可见，审计委员会对监督经理层、审查内部控制情况、公司内部日常财务监督、外部审计的独立性保证等方面都负有责任。

我国现行法律规范对审计制度安排的

影响及其存在的矛盾

我国的《公司法》对公司治理结构制度安排实际上采取的是双层制，即在公司治理组织机构设置上要求公司既要依法设置董事会又要设置监事会，并且在《公司法》的第一百二十六条中赋予了监事会“检查公司的财务”的职责。监事会作为与董事会在公司治理中权力优势相抗衡的监督机构的设置应该说是立法者的初衷。但由于《公司法》自身存在的一些缺陷，如监事会没有罢免董事的权力，监事会组成成员的选拔机制不尽合理，监事会主席一般是由来自企业内部代表职工利益的工会主席或其他副职担任，本身职务就低于经营者的代表董事长或总经理，从而造成现实中监事会不能有效地发挥其监督作用，大部分公司的监事会都形同虚设，与当初的立法目标相去甚远。这一方面使得符合市场经济要求的监督机制不能落实到位并有效地发挥作用，另一方面又造成公司内部各个权力组织对包括审计在内的监督权的争夺。在这场权力争夺中，实际占有控制权的董事会取得明显的优势，以至在我国的上市公司中形成了严重的“内部人控制”的现象。由于制度上的缺陷，反映在审计制度安排上就是造成了矛盾和混乱，如经营者由被审计人变成了审计委托人，由他们聘请注册会计师审计，并决定注册会计师的续聘、收费等事项，从而屡屡出现经营者出钱委托注册会计师审计自己财务报告的现象。这种委托人与被审计人合二为一的状态，破坏了审计关系中三方有序的平衡关系，使注册会计师审计的作用大打折扣。

由于法律制度存在的缺陷、公司治理结构的不合理而造成的上市公司包括审计在内的监督机制的失效，与我国上市公司中造假舞弊案件层出不穷，不能说没有关系。这已经引起了政府管理部门的高度重视，也采取了一系列的应急措施。如1999年3月，国家经贸委、中国证监会联合下发了《关于进一步促进境外上市公司规范运作和深化改革的意见》，要求境外上市公司设立独立董事。2000年9月，国家经贸委会同有关部门起草、经国务院同意并由国务院办公厅转发《国有大中型企业建立现代企业制度和加强管理的基本规范（试行）》，提出“董事会中可以设立非公司股东且不在公司内部任职的独立董事”。2001年8月16日，中国证监会正式发布《关于在上市公司建立独立董事制度的指导意见》，标志着独立

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

Copyright (C) 2003 . All rights reserved