

摘要：审计委员会是形成有效的公司治理结构中的一项重要制度安排，不同国家和机构对审计委员会的功能有不同的界定，并有相应的保障措施。保障我国上市公司审计委员会发挥应有功能的措施是：确保审计委员会的独立性，制定规范的审计委员会章程并保证实施；划清审计委员会与监事会的职责，明确审计委员会与内部审计的关系；保证由审计委员会提议选聘或改聘注册会计师；明确审计委员会对内部控制制度和财务会计报告的审核责任。

关键词：上市公司；审计委员会；外部审计；内部审计

审计委员会是公司治理结构中的一项重要制度安排，该制度最早出现于20世纪40年代的美国，起源于震惊审计界的美国迈克森·罗宾逊药材公司倒闭案。1987年，美国欺诈性财务报告全国委员会（Treadway Commission）就审计委员会问题发表了一份报告，较具体地提出了审计委员会的功能。1999年，纽约证券交易所与全美证券交易商协会等组织新发起成立的蓝带委员会（Blue Ribbon Committee）起草了一份《关于提高审计委员会效果的报告和建议》，全面扩展了审计委员会的功能。安然、世通等一系列财务造假案后，2002年7月25日美国国会通过的萨班斯法案（Sarbanes-Oxley Act）进一步强调了审计委员会的责任和独立性。我国的上市公司虽只有10余年的历史，但财务造假案却触目惊心，琼民源、郑百文、黎明股份、蓝田股份、银广厦等案件造成了极坏的社会影响。为了完善上市公司治理结构，促进公司内部审计与外部审计的健康发展，提高上市公司的会计信息质量，2002年1月7日，中国证监会和国家经贸委联合了《上市公司治理准则》（以下简称治理准则），要求上市公司的董事会设立审计委员会。上市公司的审计委员会究竟有何功能，现阶段如何保障其发挥应有作用？本文拟对此作详细探讨。

一、上市公司审计委员会的功能

上市公司的审计委员会究竟有哪些功能，自其产生之日至今，一直处于不断发展和完善过程中，一些国家和机构对审计委员会的职责表述如下：

（一）美国关于审计委员会职责的描述

1987年，美国欺诈性财务报告全国委员会提出审计委员会的主要职责是：（1）应熟悉、关注并有效地监督公司的财务报告过程和内部控制活动；（2）管理当局和审计委员会应保证内部审计师适当地参加整个财务报告过程的审计，并与注册会计师进行协调；（3）应具有足够的财力和权力来履行职责，包括进行调查和聘用外部专家的权力；（4）应就管理当局对注册会计师独立性的相关因素进行评价，监督注册会计师保持独立性；（5）审核拟聘请注册会计师的管理咨询计划；（6）管理当局在重大会计问题的处理上应听取审计委员会的意见等。

1993年，美国注册会计师协会的公共监督委员会提出审计委员会的职责是：（1）复核年度财务报表；（2）与管理当局和注册会计师协商年度财务报表事宜；（3）从会计师事务所获取注册会计师应遵循的审计准则的信息；（4）评价财务报表是否完整，是否与所了解的信息相一致；（5）评价财务报表是否遵循了恰当的会计准则。

1999年，蓝带委员会提出审计委员会的职责是：（1）监督财务报表，如复核年度已审财务报表、中期未审财务报表及其他财务报告；（2）保证审计质量，包括主持外部审计事务，领导与监督内部审计；（3）评价内部控制，通过对公司内部控制制度充分性和有效性的评价，监督公司的财务风险和经营风险。

2002年，萨班斯法案提出审计委员会的职责是：（1）负责聘请注册的会计师事务所，给事务所支付报酬并监督其工作；（2）受聘的会计师事务所应直接向审计委员会报告；（3）可以接受并处理本公司会计、内部控制或审计方面的投诉；（4）有权雇用独立的法律顾问或其他咨询顾问。为了保持审计委员会的独立性，萨班斯法案要求审计委员会的每一位成员应是公司董事会的成员，除其以审计委员会、董事会或董事会的其他专门委员会成员的身份外，不可以接受公司的任何咨询费、顾问费或其他报酬，也不能是公司或其任何子公司的关联人。

（二）加拿大关于审计委员会职责的描述

1990年，加拿大证券管理局提出审计委员会的职责是：（1）复核注册会计师的审计计划；（2）检查有关重大会计政策的变更、重大风险和不确定性、关键的会计估计和判断；（3）讨论协商审计过程的重要问题；（4）检查年度财务报表，询问管理当局各年度间的重大差异；（5）检查从内部审计师和注册会计师处获取的管理当局声明及其对内部薄弱环节的反映和采取的对策；（6）复核所有的公开披露的信息，包括公布前已审计过的和未审计财务信息；（7）检查内部审计部门的审计依据；（8）检查CFO和其他主要财务官员的聘任。

（三）证监会国际组织关于审计委员会职责的描述

证监会国际组织（IOSCO）最近提出的审计委员会在监督注册会计师独立性方面的职责是：（1）审计委员会应作为与外部审计师沟通的首要代表机构；（2）评价注册会计师收取的审计费用是否足以完成出具审计意见所需的工作；（3）与注册会计师会谈其在审计过程中与管理当局的分歧，以及这些分歧的处理最后是否让注册会计师满意；（4）选聘或续聘注册会计师时应由审计委员会认同其独立性；（5）监督注册会计师履行非审计业务的计划和程序；（6）向股东大会报告为保证注册会计师独立性而采取的措施以及非审计服务合同的内容及收费情况。

（四）我国关于审计委员会职责的描述

我国上市公司治理准则提出的审计委员会的职责是：（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。

可以看出，尽管不同国家和机构对审计委员会功能的表述均不相同，但其基本功能都包括：监督财务报表，管理内部审计，负责与注册会计师的沟通，审核内部控制制度等。与审计委员会制度较发达的国家比，我国关于审计委员会职责的描述还不够全面、具体，但考虑到我国审计委员会尚处于试运行阶段，对审计委员会的职责作如此规定基本合适。我们认为关键问题是在实务中怎样发挥审计委员会的功能，而不仅仅是一纸空文。

二、如何保障审计委员会发挥应有的功能

（一）确保审计委员会的独立性

治理准则要求上市公司专门委员会成员全部由董事组成，其中审计委员会、提名委员会、薪酬与考核委员会中独立董事应占多数并担任召集人，审计委员会中至少应有一名独立董事是会计专业人士。证监会2001年8月16日的《关于上市公司建立独立董事制度的指导意见》要求，董事会成员中应有1/3以上为独立董事，我国上市公司董事会的平均人数约为9.88人，独立董事应为3~4人。目前存在几个突出问题：一是独立董事“不独立”，现行独立董事主要是由政府主管部门、董事会或董事长聘任，独立董事的任免权掌握在公司高层管理人员手中，从而造成独立董事不够独立的现象；二是独立董事“不懂事”，很多公司聘请独立董事时过分看中其名望与社会地位，陷入“名人误区”，而不管该名人是否有空“光顾”公司。三是对独立董事没有明确的约束机制，如谁来监督独立董事的工作即不明确。四是我国绝大多数上市公司的独立董事人数未达到法定要求，多数上市公司只有2名独立董事。如果专门委员会由3人组成，这2名独立董事便是审计、提名、薪酬与考核3个专门委员会的成员和召集人，若专门委员会由5人以上组成，则独立董事不可能占多数。

为此我们建议：（1）成立独立董事的职业组织，制定有关独立董事独立性、权威性和专业胜任能力等方面的任职标准，凡符合独立董事条件的财会、法律、经济、管理、科技界等专家人士经考试或考核加入行业协会，接受协会指导与监督。上市公司通过行业组织遴选任命独立董事。（2）强制要求上市公司的独立董事达到法定人数，确保审计委员会成员中独立董事占多数。（3）完善独立董事的约束机制，独立董事应一方面接受行业组织监督，另一方面接受证监会的监督，行业组织应规定独立董事的年工作时间，并考核其工作业绩。（4）建立独立董事的激励机制

，独立董事责任重大，单是审计委员会成员一职就有诸多职责，还要负责和参与提名、薪酬与考核委员会的事务，并对重大关联交易进行审核和发表意见，没有合理的激励机制谁来当独立董事？必须给独立董事合适的待遇使其尽职尽责工作并有能力应对风险。

（二）制定规范的审计委员会章程并保证实施

上市公司成立审计委员会并配备适当的成员后，还必须制定严格、规范的章程来约束审计委员会的工作。通常审计委员会章程应包括以下内容：（1）明确人员组成。规定审计委员会成员人数及产生办法，召集人的选举办法，委员的任期年限等。审计委员会下应设置日常办事机构，配备专人负责审计委员会日常工作联络及组织会议等。（2）规定职责权限。上市公司应依据治理准则的规定，结合本公司的实际情况，具体规定审计委员会在聘请注册会计师、监督内部审计、审核财务信息、审查内部控制制度等方面的权限和责任。（3）拟定议事程序。由审计委员会下设的日常办事机构做好审计委员会会议的前期准备，提供公司有关财务报告及其他信息披露情况、内部审计工作报告、注册会计师审计业务约定书及相关报告、内部控制制度及执行情况报告等书面资料，组织召开审计委员会会议，委员对相关书面资料进行评议，并将评议结果报告董事会。（4）制定议事规则。确定审计委员会例会次数及时间安排、临时会议的召开程序，指定会议主持人，规定委员到会率、委员表决办法、相关人员列席会议方案，明确委员对表决结果的责任等。同时必须对审计委员会章程的执行情况进行详细记录。

（三）划清审计委员会与监事会在监督方面的职责

治理准则实施以前，很多上市公司由监事会担负审计委员会的职责。但由于我国上市公司监事会成员大多数是由主管部门“安排”的，多数监事是年龄偏大、学历偏低、缺乏会计或法律工作背景的政工、纪检、工会干部，缺乏应有的独立性和专业胜任能力，难以发挥监督作用。设立审计委员会后，监事会与审计委员会之间存在职责交叉重叠、划分不清的现象。即使治理准则本身，对两者在监督方面的职责划分也较模糊。如治理准则第59条指出监事会的主要职责之一是对公司财务的合法合规性进行监督。如何监督？与内部审计是何关系？与审计委员会是何关系？没有明确规范。我们认为应由上市公司按照成本效益原则，对审计委员会与监事会在财务信息监督方面的职责进行划分，合理分工，审计委员会履行治理准则规定的职责，监事会在增强独立性和专业性的同时，应履行审计委员会以外的监督职能，包括监督管理当局执行股东大会和董事会决议的情况、执行公司章程的情况、有无违法行为、有无侵犯小股东利益的行为等，两者要形成相互制约、相互监督的关系。

（四）明确审计委员会与内部审计的关系

审计委员会制度实质上也是内部审计，但从公司整体组织架构而言，审计委员会的地位要高于内部审计部门。上市公司设立审计委员会后，内部审计部门受审计委员会领导还是总经理领导或是双重领导？不少人提出内部审计应由审计委员会直接领导，摆脱总经理的控制。但在我国现阶段审计委员会人员不到位、功能不健全的情况下，若审计委员会全权负责内部审计部门，可能会使内部审计疏于管理，更无法保障其审计效果。为此我们建议内部审计部门受审计委员会和总经理的双重领导，行政上由总经理领导，总经理负责内部审计的机构设置、人事编制；业务上由审计委员会监督，审计委员会应负责：（1）招聘内部审计人员时的业务测试，保证内部审计部门有足够的人员和胜任能力；（2）与总经理协商确定内部审计人员的报酬与晋升；（3）确定内部审计部门的职责权限，指导内部审计部门制定其工作计划；（4）监督内部审计部门的工作程序，保证其按相关准则制度进行；（5）复核内部审计报告。同时，审计委员会要充分利用内部审计部门的工作成果，依赖内部审计来完成部分工作职责。

（五）切实保证由审计委员会提议选聘或改聘注册会计师

按照证监会的要求，上市公司聘请会计师事务所须经股东大会批准，但我国的上市公司因内部治理结构不合理，如国有股股东在董事会中实质上的缺位导致公司被内部人控制，以公有制为主体的股份在股权结构中一股独大，从而使公司对会计师事务所的聘任权完全掌握在管理当局手中，被审计者变成了审计委托人，为管理当局“购买”注册会计师的审计意见创造了条件。有些会计师事务所坚持准则，不按公司要求出具指定意见的报告，竟被上市公司以莫须有的理由更换掉。我国目前尚未出台上市公司审计强制性轮换会计师事务所的政策，但会计师事务所的更换比国外频繁，2002年年度报告审计有113家上市公司更换会计师事务所。证监会指出变更会计师事务所将受到重点监控，中国注册会计师协会亦对变更事务所的审计工作严格重申要求，密切关注审计变更情况，对异常情况及时给予警示和指导。在美国萨班斯法案规定会计师事务所对上市公司提供审计服务应实行强制性轮换，其他国家也作出积极响应的情况下，我国证监会和中注协所采取的不同政策足以说明我国上市公司变更会计师事务所确实存在严重问题。新晨

治理准则要求由审计委员会提议聘请或更换外部审计机构，负责内部审计与外部审计之间的沟通，这对遏制上市公司内部人控制现象将发挥重大作用，有助于注册会计师审计意见的独立性，从而提高会计信息的披露质量。为此，审计委员会应履行如下职责：（1）熟悉行业组织与监管机构对注册会计师独立性的要求，了解会计师事务所为保证自身独立性所采取的措施与政策；（2）了解会计师事务所在相关行业的执业经验，考察执行本公司审计业务的注册会计师的执业水平，检查会计师事务所的质量监控体系并与之沟通讨论；（3）了解上市公司与会计师事务所签定的审计业务约定书的性质、时间和范围；（4）了解注册会计师在审计过程中存在的与公司管理当局的分歧，并熟知对这些分歧的处理结果；（5）定期与聘任的会

计师事务所会谈，认真听取注册会计师提出的有关管理当局提高管理质量的建议；
（6）认真审核管理当局解聘会计师事务所的理由，并与会计师事务所进行沟通；
（7）复核注册会计师的非审计服务并确认其收费情况；（8）定期向董事会报告为保证注册会计师独立性，为提高审计质量而采取的措施。同时应注意，具有会计专业背景的独立董事，其会计关系网要比上市公司大得多，由其建议选聘的会计师事务所独立性如何保证？如果独立董事本人有“拿人钱财，替人消灾”的心理，审计委员会将失去功能，甚至还有副作用。归根到底，审计委员会成员的独立性是发挥审计委员会功能的核心。

（六）认真审查公司的内部控制制度，对审核的财务信息负应有责任

长期以来，我国企业内部控制制度建设薄弱，管理权限失控，舞弊行为时有发生，单位和个人财产受损，给企业虚假财务会计报告带来较大的操作空间。为规范会计行为，防范经营管理风险，保护单位财产的安全和完整，财政部陆续颁布了内部会计控制基本规范和货币资金、采购与付款、销售与收款等具体规范，为加强企业内部会计控制提供了纲领性文件。我国内部会计控制的基本目标之一是规范单位会计行为，保证会计资料真实、完整。但由于上市公司普遍存在所有权与控制权合一的现象，控股股东没有对外提供真实财务会计信息的积极动机，因此内部控制在保证财务报告的可靠性方面的作用减弱，我国发生的一系列上市公司财务造假案件中，内部会计控制失控问题都很突出。当然，形式上完美的内部控制制度并不能确保财务会计信息的真实。我们知道，安然董事会17名董事中有15名独立董事，审计委员会7名成员全是独立董事，如此完善的制衡机制并没有堵住财务舞弊行为的发生。所以，我国上市公司设立的审计委员会，应在建立和完善内部控制制度，并保证其顺利实施方面发挥切实的作用。

毫无疑问，审计委员会制度将在改善公司治理结构、提高会计信息质量方面发挥重大作用，但同时也要看到，“一股独大”、“内部人控制”现象不解决，审计委员会的进言献策就难以生效。审计委员会不是万能的，决不能把应由公司董事长、总经理承担的责任推给审计委员会。

参考文献：

- [1]刘力云。审计委员会制度评述[J].审计研究，2000，（3）。
- [2]张龙平。审计[M].北京：经济科学出版社，1995。
- [3]黄世忠。上市公司会计信息质量面临的挑战与思考[J].会计研究，2001，（10）。

- [4]陈汉文，张志毅。审计委员会与内部审计[J].中国注册会计师，2002，（1）。
- [5]美国萨班斯法案简介[J].学术动态与法规信息，2002，（2）。
- [6]韩镇。上市公司设立审计委员会的思考[J].湖北审计，2002，（4）。
- [7]胡凯，赵息。现代公司的控制权矛盾与会计控制目标实现[J].会计研究，2003，（5）。