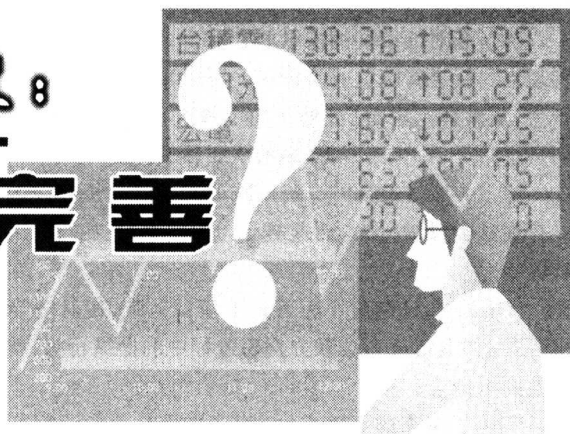


上市公司审计委员会制度：

借鉴与完善？

□ 王砚书



美国证券交易委员会(SEC)于2003年4月1日通过一项新规定,明确要求上市(包括拟上市)公司必须成立审计委员会。笔者从我国上市公司目前特殊的股权结构出发,借鉴美国的这一新规定,提出完善我国上市公司审计委员会制度的一些建议。

一、审计委员会的隶属关系

审计委员会隶属的公司部门不同,其作用的发挥也不同。我国的《上市公司治理准则》要求在董事会下设审计委员会;也有学者曾提议上市公司的审计委员会独立于公司的董事会,直接对股东大会负责,审计委员会的成员由公司的股东大会任命,由独立董事和其他不直接参与公司经营管理的管理人员担任。笔者认为,从公司治理结构角度讲,后一种组织形式更能发挥审计委员会的作用。不仅如此,由于我国目前上市公司存在“一股独大”问题,因此在明确审计委

员会隶属于股东大会的同时,还应考虑在决定其成员和对其提出的事项进行股东表决时,要重视和充分体现中小股东尤其是流通股股东的意见,并作出相应的制度安排。

二、审计委员会的权责安排

从制度设计的原理上看,审计委员会应当肩负三方面的职责。首先,审计委员会最基本的职责是督导公司审计职能的有效运行,保证财务信息的质量。具体活动内容应该包括:主持有关外部审计的事务,选择独立审计师,讨论外部审计的范围、程序和计划,确定审计合同内容和费用以及外部审计人员的继任和解聘,评价独立审计师的能力,督察审计结果;审查内部审计制度、内部审计程序;负责内外部审计与公司管理层之间的沟通;确保披露的财务报告等信息客观真实。其次,表现在公司财务和内部控制方面。审计委员会应检查公司所有重要的会计政策,审阅重大的会计及

尼和家比利资产管理公司也被指责策略性选择基准使当期盈利以十分有利的态势呈现出来,在盈利宣告中策略性选择基准似乎不被限制(Mcgeehan, 1999)。

这一种操纵形式,在于经理策略性地揭示前期非经常发生的项目,既不违反GAAP,也不违反监管机构的会计信息揭示规范。且它管理的不是具体的盈余大小,而管理的是投资者盈余的感觉。所以笔者认为这是一种更隐蔽、更高级、更精致的会计操纵行为。这一级别的操纵有如下几个特征:

(1)这种操纵,其形式普通投资者难以识别。它通过操纵投资者对盈利的感觉而影响股票价格。

(2)如果管理当局操纵的主要形式都转移到这一级别的话,可能是资本市场效率提高的一个信号。正如上面所分析,当低级别和中级别的操纵都不能奏效时,管理当局就会转移“战场”。我国资本市场操纵行为正处于低级和中级阶段,发达的资本市场可能处于中级和高级的操纵阶段。

(3)这一级别的操纵,迫使人们加深对信息观的认识。信息观认为,股票价格是投资者预期、信念和感觉的函数。所以不改变盈利的大小而改变对盈利的感觉,照样可以影响股票的价格。而计价观认为,股票价格与会计盈余之间存在着线性联系。从上述过程看,信息观更深刻地反映了股价与会计盈余之间的联系。

(4)目前的会计准则和监管规则对这一类别的操纵尚没有有效的防范措施。当这一级别的操纵成为主要的操纵形式时,就要制定新的准则来规范这类行为。所以这代表了未来准则发展的方向。也就是说,如果在将来资本市场上,会计方法的不同选择,职业判断的不恰当使用都不能影响投资者时,投资者都能看清这些方法背后的东西时,会计准则的空间和弹性问题,就不再是一个值得研究的问题,准则关注的可能是如何规范管理者对投资者感觉操纵的问题了。

(作者单位:暨南大学会计系)

责任编辑 王教育

披露事项,考虑专业团体及监察机构最近发布的公告对财务报告的影响,对重大的变动和其他有疑问之处加以审查并报告;先行检查中期财务报告、年度财务报告和董事会报告;就内部控制制度设计的健全性和执行的有效性作出评审;定期向管理层及董事会了解内部控制制度遵循的最新情况。再次,表现在公司治理方面,应确保公司有效地遵守法律法规、遵守商业道德、保持有效的控制以使管理层进行科学的决策。主要活动包括:审阅公司各种政策,审阅未决诉讼的有关报告,审阅有关重要利益冲突的报告,组织公司财务事件的特别调查如对外捐赠问题等。要履行上述职责,审计委员会必须拥有相应的权力。审计委员会应该有权直接接触公司内部、外部审计人员;有权对公司财务审计中发现的问题进行调查,并在必要时要求管理层提供详细信息;有权负责任命内部审计负责人,评价内部、外部审计效果;有权对重大审计项目进行审议,评价管理人员对审计建议的反应;等等。

我国《上市公司治理准则》中对审计委员会的职责作了明确规定。为使审计委员会更好地发挥作用,笔者认为:其职责规范应做如下改进:

1、赋予审计委员会聘请或变更外部审计机构的最终决定权。

《上市公司治理准则》赋予审计委员会提议聘请或更换外部审计机构的权力,但同时又规定审计委员会的提案应提交董事会审查决定。这样,外部审计机构的聘请或更换实际上还是由上市公司管理当局决定,上市公司管理当局既是审计客体又是审计委托人,这就又会回到审计客体与审计委托人合二为一的尴尬境地,使本应双向独立的外部审计变成了单向独立,从而削弱了外部审计的独立性。因此,笔者建议,借鉴美国的一点新规定,即“审计委员会隶属董事会,由独立董事组成,有权独立聘请或解聘审计机构,不受高级管理人员的干预,而董事会也必须听取该委员会的意见”,赋予审计委员会聘请或变更外部审计机构的最终决定权。

2、由审计委员会领导内部审计机构工作。

目前,多数上市公司的内部审计机构均由管理当局领导,其独立性较弱,对纠正管理当局操纵利润等行为显得无能为力。随着内部审计的发展,内部审计已经不仅仅局限于财务审计,而更多的是向管理领域的延伸;另外,从公司治理角度来看,内部审计不仅要管理当局负责,同时也应当对股东和其他利益相关者负责。所以,如果将内部审计改为由审计委员会领导,并对审计委员会负责,直接向审计委员会报告工作,总经理及公司的全部经营管理活动都需接受审计,则内部审计机构独立于管理当局,能够最大限度地体现内部审计的独立性和权威性,有利于保证现代企业制度下内部审计监督、评价、鉴证和建设等多职能的发挥,也有

利于治理目标的实现。另外,由于审计委员会的许多工作是依靠内部审计来实施的,需要内部审计收集材料、提供信息和进行参谋,所以由审计委员会直接领导内部审计工作,也会使审计委员会工作效率和充分发挥其职能。由此,内部审计主管的提名权也应归审计委员会,并由股东大会决议,而不受管理当局节制。

三、审计委员会的运行

借鉴美国证券交易委员会关于“审计委员会必须建立一定的程序系统,来完成与会计处理、内部会计控制、内部审计、员工匿名举报可疑的会计问题及审计处理等相关申诉事项的受理、执行和保留记录等任务;上市公司必须负责提供审计委员会合适的财务和资金保证”的新规定,为更有效地发挥审计委员会的职能,笔者认为,我国对上市公司审计委员会的运行应建立以下制度性规定:

1、上市公司审计委员会必须建立起自己科学合理的运行程序系统。

由于《上市公司治理准则》对审计委员会运行程序没有做出像董事会那样的明文规定,因此,应进一步将审计委员会的工作法规化、制度化。首先,审计委员会应制定严肃具体的章程,清晰定义其目标、使命、框架、开会次数、议事程序及会议召开的时间、功能和职责等;其次,赋予审计委员会在实际运行中进行专项调查的权力,明确其定期向管理层报告的责任;此外,审计委员会还应切实领导并定期检查内部审计部门的工作,搜集独立审计信息并聘请合格的会计师事务所,要求执行董事和财务主管出席审计委员会会议,提供相关材料,回答股东所关注的问题等。这样,就从制度上明确了审计委员会的运行程序,可以减少审计委员会制度荒废或流于形式的现象发生。

2、上市公司必须为审计委员会提供合适的资金保证,以使审计委员会建立一定的程序系统来履行其职责。

为了保证审计委员会有效地按照其章程开展工作,上市公司必须为审计委员会提供适当的、审计委员会作为董事会的一个专业委员会履行职能必需的资金支持。为此,中国证监会和其他管理部门可以制度或法规的形式,将审计委员会经费开支纳入股东大会表决事项,以年度股东大会决议形式或直接以法规形式保证审计委员会拥有足够的活动资金。

3、上市公司应在年度报告中说明审计委员会履行职责的情况,如果审计委员会工作出现问题,应说明理由。

《上市公司治理准则》虽然要求上市公司在治理信息披露中报告审计委员会的组成和工作情况,但没有明确披露程度,因此笔者建议,不但要对审计委员会的成员及其履行职责情况进行披露,还应披露审计委员会成员是否独立,而且当审计委员会工作出现问题时,应强制披露问题内容,并



□ 牛彦秀

一、人力资源会计实施面临的困境

1. 人力资源会计的理论尚未完全成熟

1964年,美国企业管理学家赫曼森在《人力资产会计》一文中率先提出人力资源会计概念,并阐述了人力资源成本及价值计量的会计问题,标志着人力资源会计进入初创阶段。在这一时期,人们致力于人力资源成本会计和人力资源价值会计的研究,人力资源的取得成本和开发成本列为

人力资产,在资产负债表的长期资产项下列示;人力资源的使用成本列入当期损益,对此理论界已达成共识。而人力资源价值会计,虽然有很多种方法如未来工资报酬贴现模型、未来收益贴现模型等可以反映,但都存在着这样或那样的缺陷,没有一个公认的模式,因此,人力资源价值会计研究陷入困境。

20世纪90年代末,我国的阎达五教授和徐国君教授率先提出人力资源权益会计概念,推动了停滞不前的人力资

说明问题的原因和上市公司已采取或拟采取的解决办法,以加大审计委员会工作的透明度和信息使用者的监督力度。

四、审计委员会的成员结构与素质

1. 成员结构方面

审计委员会成员的产生应经过特定的程序,为了保证审计委员会的独立性和拥有履行其职责的能力,应经过一系列筛选与选举程序产生审计委员会的成员。审计委员会委员的候选人应由广泛的渠道产生,如公开招聘、股东推荐、董事会推荐、经理人推荐、社会推荐、个人自荐等并组织差额选举,采用一定的公开方式(例如报刊),向社会公示审计委员会当选人的情况。

为保证审计委员会作用的发挥,审计委员会中既要有独立董事,也要有内部董事;既要有懂得公司财务的人员,也要有熟悉公司经营管理和内部控制的人员。无论哪方面的成员,首要条件是要保证其独立性。对此,可以借鉴美国新规定中的两点内容:一是该委员会成员除了职务收入外,不得收受来自上市公司及其子公司的顾问、咨询或者其它报酬;二是该委员会成员不得担任上市公司及其子公司的任何职务。此外,为保证审计委员会工作的有效性,进一步减小审计委员会被大股东和管理当局操纵的可能,应明确由独立董事担任审计委员会主席,并且出任主席的独立董

事应是财务专家。所谓“财务专家”,借鉴美国证券交易委员会的规定,应当符合以下条件:了解会计报表和一般公认会计原则;有能力评价这些原则的具体运用;具有编制、审计、分析或评价包含复杂会计事项的会计报表的经验,或者目前负责监督从事类似活动的人员;了解内部控制与财务报告的程序;了解审计委员会的职能。具体来讲应具备拥有国家认定的高级会计资格水平证书等条件,从而既保证其相对独立性,又保证其胜任能力。

2. 人员素质方面

审计委员会成员的任职资格的共同要求应该是:没有贪污、行贿受贿、侵占财产、破坏经济秩序等方面的犯罪记录 and 信用劣迹记录;具有诚实守信、勤勉尽责、坚持原则的品质;具有财务、会计、审计等方面的专业知识和较强的财务理解力,能够阅读和分析财务报表,并能对财务状况做出专业判断;具有财务、会计、审计相关工作的丰富经验;熟悉公司运作、公司提供的产品及服务;理解主要会计原则,能够迅速判断新推出的会计原则及法律法规对公司的影响;熟悉公司面对的风险及相应的风险管理机制,具备从多角度分析问题及作出建设性提议的能力;能投入足够的时间和精力等。

(作者单位:西安交通大学会计学院)

责任编辑 孙蕊