

SMOKE

现代审计功能拓展与创新研究论丛

A Series of Researches on the Expansion and Innovation of Modern Audit Functions



● 蔡春 唐滔智 等著

公司治理审计论

On the Corporate Governance and Auditing



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

On the Corporate Governance and Auditing

公司治理审计论

● 蔡春 唐滔智 等著



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

图书在版编目 (CIP) 数据

公司治理审计论/蔡春, 唐滔智等著. —北京: 中国时代经济出版社, 2006.6
(现代审计功能拓展与创新研究论丛)

ISBN 7-80221-090-9

I. 公… II. ①蔡… ②唐… III. 公司-审计-研究 IV. F239.6
中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 048530 号

公司治理
审计论

蔡春
唐滔智
等著

出 版 者	中国时代经济出版社
地 址	北京东城区东四十条 24 号 青蓝大厦东办公区
邮政编码	100007
电 话	(010)68320825(发行部) (010)88361317(邮购)
传 真	(010)68320634
发 行	各地新华书店
印 刷	北京密兴印刷厂
开 本	787×1092 1/16
版 次	2006 年 6 月第 1 版
印 次	2006 年 6 月第 1 次印刷
印 张	12
字 数	237 千字
印 数	1~3500 册
定 价	22.00 元
书 号	ISBN 7-80221-090-9/F·024

版权所有 侵权必究

总 序

呈现在我们面前的这套《现代审计功能拓展与创新研究论丛》是我国当代著名审计学者蔡春教授及其研究团队奉献的系列重要研究成果。该《论丛》意在创立一个富有特色的研究领域，将所有体现现代审计功能拓展与创新的审计新发展与新变化纳入其中进行深入研究，揭示审计功能拓展、创新的内在依据，探寻更好地发挥审计功能的机制与途径，促进审计未来发展。

在世界范围内，现代审计功能的不断拓展与创新已成为一种明显的趋势和不争的事实。在国家(政府)审计领域，审计功能的重心已从财政财务审计转向绩效审计，强化对政策、绩效的评估和对权力的监控。国家审计在完善民主政治建设中发挥着日益重要的作用，同时，也成为维护国家经济安全不可或缺的重要力量。在独立审计(民间审计)领域，审计功能已从原有的历史财务报表审计拓展到范围广阔的审计鉴证(Attestation)与审计认证(Aassurance)，管理(经营)审计、环境审计与认证、社会责任审计等新兴审计类型层出不穷。伴随现代风险导向审计思想方法的引进，审计师必须更加关注对企业战略与目标风险以及经营风险的评估。在内部审计领域，审计功能已从原有财务审计转向管理咨询与风险控制，在完善公司治理结构和提高公司治理效率方面发挥着至关重要的作用。然而，目前在世界范围内对现代审计功能拓展与创新进行系统、深入研究者甚少，而且尚未形成系统化的研究成果。在此意义上，蔡春教授选择、创立“现代审计功能拓展与创新”这一领域，不仅富有特色而且意义重大。



该《论丛》体现的学术思想与蔡春教授一贯倡导的“审计控制观”和“受托经济责任观”等一脉相承,浑然一体,进一步丰富了审计理论文库,对推动审计理论研究的发展必将产生积极而深远的影响。因此,在该《论丛》即将出版之际,我感到非常高兴,并以贺为序。

石爱中

2006年6月



前 言

这是一本关于公司治理与审计的理论著作。

公司治理问题是由于一件件公司丑闻而受到人们关注的。自 20 世纪 80 年代以来，公司治理问题就成为了理论界和实务界关注的焦点，直至安然事件发生和萨班斯—奥克斯利法案颁布而至顶峰。公司治理实践的每一步发展，无不是企业针对经营失败和应对系统危机所作出的反应。公司治理从狭义看，它是有关公司董事会的功能与结构、股东和利益相关者权力等方面的制度安排。广义地说，它是有关公司控制权和剩余索取权分配的一系列法律、文化和制度性安排，这些安排决定公司的运营目标、控制权分配、收益和风险的分担等基本问题。从广义角度，审计也是公司治理机制中一个不可或缺的重要组成部分；而审计在促进公司治理效率方面也起着不可替代的作用。同时，良好的公司治理也是审计独立性与审计质量的最好保障。公司治理与审计是相辅相成、相互促进的。随着社会经济的发展，这种关系日愈密切。

李金华审计长指出，“任何一个公司要持续高效运作都离不开有力的制约机制，其内在机制应该是一个完善的内部控制，而外在控制机制应该是一个国家的法律、政策对其加以介入，重点就是审计。”

当然，一个完善的内部控制也离不开有效的内部审计，美国世通破产案就证明了内部审计对于内部控制和公司治理的重要性。

这本著作着重研究公司治理与审计的关系，这对于目前我国构建现代公司治理结构、提高公司治理效率，以及促进审计发展、拓展审计功能具有理论与现实意义。

本书是师生合作的成果。蔡春教授主持本书的研究，负责全书大纲设计和书稿审定。唐滔智协助蔡春教授对全书进行修订和总纂。蔡春、唐滔智（云南



财贸学院副研究员、博士生)撰写第1、2章,张存彦(河北农业大学教师、博士生)撰写第3、4章,刘琴、唐滔智撰写第5章,佘晓燕(云南财贸学院副教授、博士生)撰写第6、7章,刘兴华(中国海洋大学教师、博士生)撰写第8章。

由于时间和精力有限,书中错误在所难免,敬请专家和读者指正。

蔡 春

2006年春于成都



目 录

前言	蔡春(1)
1 公司治理机制的演进与审计发展:回顾与展望	(1)
1.1 公司治理演进与审计发展	(1)
1.1.1 英国公司治理的演进	(1)
1.1.2 美国公司治理的演进	(3)
1.2 公司治理与审计研究评述	(6)
1.2.1 公司治理模式与审计	(6)
1.2.2 公司治理、会计准则与审计	(8)
1.2.3 公司治理、内部控制披露与审计	(11)
1.2.4 审计委员会与内部审计	(14)
1.3 后安然时代的公司治理与审计	(17)
2 公司治理导向审计研究之理论基础及其构想	(23)
2.1 公司治理与审计研究之理论基础	(23)
2.1.1 委托代理理论	(23)
2.1.2 不完全契约理论	(25)
2.1.3 交易成本理论	(25)
2.1.4 信息不对称理论	(26)
2.1.5 受托经济责任观	(27)
2.2 公司治理环境评价是公司治理导向审计的基础	(29)
2.2.1 公司治理环境评价的意义	(29)
2.2.2 公司治理环境的战略评价	(32)
2.3 公司治理状况评价是公司治理导向审计的核心	(35)
2.3.1 公司治理评价体系	(36)
2.3.2 公司治理评价的基本原理	(38)



2.3.3	南开治理指数和南开治理指数数据库	(43)
2.4	内部控制系统评价是公司治理导向审计的关键	(44)
2.5	结 语	(46)
3	受托经济责任、审计独立性与公司治理研究	(47)
3.1	受托经济责任的产生和发展是审计产生和发展的前提	(47)
3.2	初始的企业受托经济责任、独立审计关系与审计质量	(49)
3.2.1	企业受托经济责任的产生	(49)
3.2.2	初始的独立审计关系	(49)
3.2.3	审计质量主要取决于审计师的职业能力	(50)
3.3	近代企业受托经济责任、审计关系与审计独立性问题的出现	(51)
3.3.1	受托经济责任的发展	(51)
3.3.2	独立审计关系的变化	(51)
3.3.3	审计师独立性的缺失成为审计质量问题的隐患	(52)
3.4	现代受托经济责任、审计关系与审计独立性问题的突显	(53)
3.4.1	1933 年《证券法》和 1934 年《证券交易法》对受托 经济责任的拓展	(53)
3.4.2	审计关系的变化	(53)
3.4.3	审计师的独立性问题成为影响审计质量的关键因素	(54)
3.5	公司治理与受托经济责任之间的关系	(55)
3.5.1	公司治理的概念	(55)
3.5.2	公司治理与受托经济责任的内在一致性	(56)
3.6	审计独立性与公司治理之间的关系	(57)
3.6.1	内部公司治理机制在提高审计独立性方面的措施: 审计委员会的职责扩大	(57)
3.6.2	外部公司治理机制在提高审计独立性方面的措施: 强化监管	(58)
3.6.3	审计独立性对公司治理的影响	(60)
4	审计独立性与公司治理的现实考察	(62)
4.1	公司治理对提高审计独立性的作用	(62)
4.1.1	公司内部治理在提高审计独立性中的作用	(62)
4.1.2	公司外部治理在提高审计独立性中的作用	(65)
4.1.3	审计独立性的有效治理	(77)
4.2	审计独立性、财务报告的可信性与公司治理	(77)
4.2.1	在 IPO 市场上审计独立性对正确评价股票发行	



价格的影响	(78)
4.2.2 审计独立性在提高年度财务报告可信性的作用	(82)
4.3 审计独立性、盈余管理抑制与公司治理	(85)
4.3.1 审计独立性与盈余管理、公司治理的关系	(85)
4.3.2 盈余管理的概念及其形式	(85)
4.3.3 审计对盈余管理的抑制作用	(87)
5 公司治理、会计信息质量与审计	(92)
5.1 会计信息披露的变迁与公司治理	(92)
5.1.1 业主制与会计信息披露	(93)
5.1.2 受托经济责任与会计信息披露	(93)
5.2 会计信息与公司治理关系分析	(94)
5.2.1 会计信息对公司治理的作用	(94)
5.2.2 公司治理对会计信息的影响	(95)
5.3 会计信息质量与审计	(96)
5.3.1 公司治理、会计信息与审计源于受托经济责任	(96)
5.3.2 高质量的会计信息需要审计	(97)
5.4 基于审计视角的中国上市公司治理机制分析	(100)
5.4.1 我国公司治理现状	(100)
5.4.2 完善上市公司治理机制的建议	(103)
6 管理舞弊、舞弊审计与公司治理研究	(107)
6.1 舞弊、管理舞弊与舞弊审计辨析	(107)
6.1.1 舞弊辨析	(107)
6.1.2 管理舞弊定义	(109)
6.1.3 舞弊审计的定义	(109)
6.2 管理舞弊研究现状评述	(111)
6.2.1 关于舞弊理论研究	(111)
6.2.2 关于舞弊原因研究	(112)
6.2.3 关于舞弊手段研究	(114)
6.3 管理舞弊症结与公司治理结构分析	(116)
6.3.1 委托代理关系	(116)
6.3.2 公司治理和内部控制缺陷	(117)
6.3.3 公司绩效	(117)
6.3.4 信息不对称	(117)
6.3.5 外部环境压力	(118)



6.3.6	高管聘用机制	(118)
6.3.7	内外部监管无力	(118)
6.3.8	关联方的“协助”	(119)
6.4	舞弊审计的渊源与发展	(119)
6.4.1	管理舞弊审计的定位	(119)
6.4.2	管理舞弊审计存在的问题	(120)
6.5	结 语	(121)
7	公司治理与内部审计	(123)
7.1	公司治理、内部审计与受托经济责任	(123)
7.1.1	公司治理理论的核心内容	(123)
7.1.2	公司治理中的内部审计	(125)
7.1.3	受托经济责任:内部审计与公司治理的共同目标	(125)
7.2	内部审计与公司治理的关系	(126)
7.2.1	内部审计概念的演变	(126)
7.2.2	内部审计的本质	(127)
7.2.3	内部审计机构的形成	(129)
7.2.4	内部审计与公司治理的结合点分析	(129)
7.3	内部审计在公司治理中的地位与作用	(130)
7.3.1	发挥控制功能,促进和保障受托经济责任的全面有效履行	(131)
7.3.2	增加公司价值	(131)
7.3.3	完善公司治理结构	(132)
7.3.4	对内部控制有效性的评价作用	(132)
7.3.5	对经营者的评价、鉴证作用	(133)
7.4	公司治理结构对内部审计的影响	(133)
7.4.1	公司治理模式	(133)
7.4.2	不同公司治理结构下的内部审计模式	(134)
7.5	公司治理、审计委员会与内部审计的关系	(135)
7.5.1	审计委员会性质和职能	(135)
7.5.2	公司治理、审计委员会与内部审计的关系	(136)
7.5.3	公司治理、内部控制与内部审计的关系	(137)
7.6	公司治理与内部审计的发展与完善	(138)
7.6.1	西方现代内部审计理论及内部审计的发展	(138)
7.6.2	我国内部审计的发展趋势	(139)
7.6.3	基于公司治理内部审计的改进	(141)

7.6.4 基于公司治理的内部审计拓展	(142)
7.7 结 语	(143)
8 公司治理异化与审计改良	(145)
8.1 “内部统治”与公司治理异化:以蓝田股份为例	(145)
8.1.1 从蓝田股份说起	(145)
8.1.2 基于 COSO 报告的分析	(146)
8.2 对完善中国上市公司内部控制制度的思考	(151)
8.2.1 保障信息沟通	(152)
8.2.2 明确职责权限	(152)
8.2.3 加强内部监督	(152)
8.3 审计分析技术与公司治理诊断:以蓝田股份为例	(153)
8.3.1 研究背景及问题	(154)
8.3.2 传统审计理念辨析	(154)
8.3.3 审计分析	(156)
8.4 风险导向审计模式新理念:舞弊侦查	(162)
8.4.1 问题的提出	(162)
8.4.2 风险导向模式简评	(162)
8.4.3 舞弊侦查:风险导向模式改良	(164)
8.5 管理舞弊审计控制:蓝田股份案例的启示	(166)
8.5.1 管理舞弊审计控制的提出	(166)
8.5.2 管理舞弊审计控制的要求	(169)
参考文献	(173)
后记	(184)



公司治理机制的演进 与审计发展:回顾与展望

1.1 公司治理演进与审计发展

自 20 世纪 80 年代以来,公司治理成为了理论界和实务界关注的焦点之后至今仍然热情不减,反而是随着一件件公司丑闻的爆发而日愈显著,直至安然事件发生后达到高潮。其实,公司治理中所研究的基本问题早已存在于经济与管理实践中,公司治理也已经过几个世纪的演进。回顾公司治理产生发展的历程,很明显,公司治理的每一步发展往往都是针对公司失败或者系统危机做出的反应。最早记载公司治理失败案例的可能是 1720 年英国的南海事件,这一事件导致了英国商法和实践的革命性变化。1929 年美国的股市大危机使得美国颁布实施证券法。1997 年亚洲金融危机唤起了人们对东亚公司治理模式的反思与变革,2001 年以安然、世通事件为代表的美国会计丑闻又暴露了曾自称是世界上最为健全的美国公司治理模式的重大缺陷。这些重大的公司丑闻在震撼人们传统观念的同时又促进了公司治理的发展。公司治理的持续演进造就了今天的各种有关的法律、机构和惯例,甚至还有市场。当然,在影响公司治理的因素中,最重要的莫过于各国的公司法。因为公司法往往确立和规定了公司治理机制,并赋予了公司治理机制的法律地位。除了公司法外,随着社会经济的发展和保护投资者的需要,又颁布了公司法以外的针对公司治理和会计审计方面的法律、规章制度。这反映了公司治理与会计审计在维护市场经济秩序尤其是资本市场中的无可替代的重要地位。

1.1.1 英国公司治理的演进

追溯南海泡沫事件,“南海泡沫”使投资者损失惨重,严重打击了处于发展中的市场经济。英国议会组织了 13 人的特别委员会调查南海破产事件,聘请会计师 Charles Shell 对南海公司账目进行审计,详细揭示了该公司存在的舞弊问题。南海泡沫事件是英国《公司法》产生的根本原因。英国 1844 年《公司法》明确了董事会、股东大会和特许会计师的职责;董事会要向股东提交财务决算表、审计师由股东大会任命,并要求任命一个或一个以上股东担任公司监事,对资产负债表审查;审计



师要向股东汇报审计情况。由此可见审计对资本市场与公司治理的作用。

郭道扬指出,《公司法》所体现的历史进步与贡献在于:^① 第一,它不仅强调了只有符合官方注册条件下的股份公司才具有合法性,而且强调了在登记注册之时必须要通过一定的审查程序,由审计师对公司注册中的会计规定审计是一项必须坚持的原则;第二,在会计规定方面,强调正确登记账簿,并须定期进行试算平衡;要求必须编制“全面而公允”的资产负债表,并须向每次的股东大会提交;第三,凡公司的账目与报表必须由从股东中推举的监事进行审查,并且在公司开设之初,在股东所签订的协议中明确指定一个或几个审计人员,否则便不能得到正式的注册证书。为充分保障审计履行职责,还进一步规定,审计师在审查账簿与报表过程中应当得到公司有关部门的协助,审计师所做出的审计报告应当在股东大会上进行宣读,并存档备查。第四,首次划清了个人合伙制与合股公司的区别,明确表明了这类公司与一般公司明显不同。投资者将会对此类公司的管理与监督发挥较为突出的作用。由此可以看出,通过《公司法》所确立的公司治理从一开始就需要以发挥审计功能来加强和完善,奠定了审计在公司治理和市场经济建设中“Watch Dog”的地位和作用。

1845年又对《公司法》进行了修订,修订后的公司法进一步强化了审计对公司治理和保护投资者的功能。而修订后的公司法对会计和审计的规制方面的推动作用在于:^②

其一,它把对公司账簿设置、账目管理与记录及其会计报表的编制的规定系统化、并强调了账表内容的完整性与真实性;其二,它用专门章节对公司审计进行规制,使公司审计内容具体化,并使其在进行审计时具有可操作性;其三,对会计报表编制与披露的专门要求趋于严格。要求公司所编制的资产负债表必须“详尽而公允”地反映资本、银行存款和公司各类财产的真实状况及公司的各项负债与盈利情况。其四,明确规定,“公司监事有权聘请会计师和其他适当人员协助审计。”其审计内容集中在公司账面记录与报表的真实性与完整性方面,以保护投资者和债权人的经济权益;最后,明确规定,“审计人员必须规定编写‘审计报告’并于分红之前将报告书提交股东会议,在分红会议召开之时,由审计人员把账目验证情况及审计报告在会议上宣读。”

1862年的《公司法》规定,股东对公司董事的监督不再由股东代表监事实行,改由特许会计师代行。1948年对公司法进行了修订。修订的公司法强化了对公司的监管,确立了公司的社会责任;加强公司的内部审计与充分发挥外部审计的作用,保证所披露的信息的真实性、可靠性和公允性^③。这样就增强了会计和审计工作的社会责任;通过加强信息披露的质量来完善公司控制体系。

① 郭道扬:《会计史研究》第二卷,中国财政经济出版社,2004,第196~197页。

② 郭道扬:《会计史研究》第二卷,中国财政经济出版社,2004,第198~199页。

③ 郭道扬:《会计史研究》第二卷,中国财政经济出版社,2004,第202~204页。

1961至1979年间,英格兰与威尔士特许会计师协会及苏格兰特许会计师协会曾先后发布了一系列审计说明,但说明与建立独立审计准则规范还有相当大的距离。由于审计人员执业素质与审计质量方面的问题,而受到社会各界严厉的批评。1976年,英国成立审计实务委员会(Auditing Practices Committee, APC)着手制定审计准则。1980年英国发布了《审计准则和指南》,成为英国独立审计准则建设史上首次发布的正式文件,从此,英国对审计质量及其监管进入了一个新时代。这是资本市场和市场经济发展的内在要求,也是加强公司经济管制、完善公司外部控制机制的要求。

进入20世纪80~90年代,“创造性会计(creative accounting)的泛滥、公司经营的失败和连续不断的公司丑闻,董事薪酬激增以及企业短期行为等一系列公司治理问题,引起了社会公众的不满”,“这一阶段成为英国公司治理问题研究的一个高峰期。”^①比较著名的有Cadbury报告(1992),Rutterman报告(1994),Greenbury报告(1995)和Hampel报告(1998)。在吸收这些研究成果的基础上,1998年最终形成了公司治理委员会综合准则。该准则很快被伦敦证券交易所认可,成为交易所上市规则的补充,要求所有英国上市公司强制性遵守。

Cadbury报告从财务角度研究公司治理,同时将内部控制置于公司治理的框架之下。该报告认为,有效的内部控制是公司有效管理的一个重要方面。因此建议董事们应发表一个声明,对公司内部控制的有效性进行详细描述,外部审计师对其声明进行审核与报告,同时规定在董事会认可声明之前,审计委员会应对公司的内部控制声明进行复核。该报告还认为,内部审计有助于确保内部控制的有效性,内部审计的日常监督是内部控制的整体组成部分。它认为,内部审计是对外部审计的补充,应使内部审计负责人与审计委员会主席的沟通畅通无阻。Cadbury和Hampel报告都在不同程度上对公司内部控制提出了要求,且综合准则也提出了原则性规定,并要求建立健全内部控制,但并未就如何构建健全的内部控制提供详细指南。1999年英格兰和威尔士特许会计师协会(ICAEW)组成以Nigel Turnbull为主席的十人工作小组公布了《内部控制综合准则董事指南》,即Turnbull报告。该报告为公司及董事会提供了具体的、可行的内部控制指南。该报告认为,内部审计师的主要作用是“确证和建议”,而不是以往的“监督和复核”。这一转变与国际内部审计师协会(IIA)将内部审计职业定位于增值性审计的想法不谋而合。^②

1.1.2 美国公司治理的演进

美国在政治、经济、法律、文化等各方面深受英国影响。在美国独立以前,当时的规范体系以英国的《公司法》为准,这种情况也自然影响到独立之后的美国公司

① 王光远:《公司治理下的内部控制与审计》,《中国注册会计师》,2003(2)。

② 王光远:《公司治理下的内部控制与审计》,《中国注册会计师》,2003(2),第18页。



立法。但是,在美国,公司立法权属于各州,这种分散的立法却带来了《公司法》立法内容与要求的不统一,尤其是在会计准则制定与发布之前,在全国范围内存在会计规范不一致、不集中与不统一的状况。郭道扬指出,会计规则制度的混乱及会计信息质量存在着严重的问题,最终成为了1929~1933年美国经济危机的重要原因之一。会计实务的混乱状况受到来自社会各界的猛烈批评。这场波及全世界的经济危机导致了1933年《证券法》和1934年《证券交易法》的产生。两法体现在会计规制方面的基本内容有:^①首先,1933年《证券法》的立法宗旨使它的主要条款都围绕着维护与保障投资者的经济权益,包括会计师、工程师、鉴定人或那些职业赋予他们权力可以这样做的人,都应当在注册报告书的审计方面尽职尽责体现这一宗旨。其次,1933年《证券法》强调了证券交易中的真实性原则。就此,该法还特别强调独立审计的作用,它指出,对于发行人所提交的上述报表(资产负债表或损益计算书)尚需通过委员会批准的注册会计师进行审计,并根据审计结果出具证明,以确认其真实性。这一规定对于此后会计、审计规范的创新发展产生了直接影响。再次,1933年《证券法》强调证券交易中的可靠性原则,其精神与上述所强调的真实性原则相一致。再次,1934年《证券交易法》从加强对证券市场的管理出发,设立了证券交易委员会(SEC),该委员会对美国的会计、审计制度改革具有权威性的决定作用和指导作用;再次,1934年《证券交易法》对于那些申请在全国性证券交易所上市的公司证券,要求对其提交的文件与文件中所记载的财务会计信息必须进行全面而系统的审计;最后,1934年《证券交易法》对已经注册的公司证券,对公司在定期内所必须提交的报告做出了严格规定。一是要求提交的报告重点必须突出,是投资者所最关心的;二是这些报告必须经过注册会计师审计;最后,要求证券交易师须对这些报告进行公示,让投资者可以阅览。所有这些规定加大了注册会计师的受托经济责任,促进了会计和审计的发展。

1929~1933年的经济危机使人们意识到统一公司会计制度的重要性。1930年,美国会计师协会针对当时会计的混乱情况成立了“证券交易协调特别委员会”;1932年,美国会计师协会批准了特别委员会所拟定的六条会计原则中的五条,稍后,又批准了特别委员会增补的一条,从而形成被称之为“认可的会计原则”,它成为美国制定会计准则的基础。1936年美国会计师协会对1929年发表的《财务报表的检查》的修改与重新发布。从此,“认可的会计原则”变成为“公认会计原则”。这对美国会计准则的制订产生了直接而持久的影响。“使审查重点从为取得信贷而编制的会计报表而转移到为股东编制的会计报表方面。”这一编制与使用目标的改变反映了公司治理由债权人到以股东为中心的变化。1952年美国颁布了《统一商法典》取代原来的单一统一法,1972年、1978年对该法进行了多次修订。《统一商法典》确定了契约立法的三大原则:契约自由原则、诚信原则与反欺诈原则。该法

① 郭道扬:《会计史研究》第二卷,中国财政经济出版社,2004,第250~252页。

对公司治理与会计审计准则的制定产生了重大影响,它直接影响到后来美国会计准则建设中“财务会计概念框架”的建立。

1938年,美国公司在此之前所发生的最大案件 Mekesson & Robbins 公司破产案件爆发。该事件的发生是由于最高管理层舞弊的结果,另一方面又是当时普华永道会计公司在审计方面的严重失职所造成的。这与前几年安然事件是何其相似!从审计角度看,其原因在于:^① 一是审计程序不完善。审计师只使用了一般程序而未使用询证(*confirmation*)程序;二是对 Robbins 公司治理有着重要作用的内部控制方面存在严重问题,审计师在审计之前却未对该公司的内部控制状况进行评价与揭示,这使得其管理舞弊得逞并是审计失效的重要原因。这一事件成为推动美国独立审计规范制定发展的主要历史原因。

20世纪80年代以来,管理舞弊使美国公司绩效衰退、破产;英国一些著名的公司,如蓝箭、科拉罗尔、巴林银行等相继倒闭,引发了英美国家对公司治理的重视。美国审计准则委员会于1988年发布 SAS 第 53、54 号代替 SAS 第 16 号、第 17 号,这两个公告将舞弊审查作为审计的主要目标之一,这是股东为首的利益相关者与审计职业界长期博弈的结果,也是公司治理演进的必然要求。1997年颁布了 SAS 第 82 号“财务报表审计中对舞弊的关注”,但事实上外部审计师并未将舞弊审查作为主要目标,审计合约实质仍由经营者与外部审计师双方签订,审计师对于经营者利用其掌握的剩余会计计量规则制定权进行的重大舞弊并不承担责任。2002年,安然事件后,萨班斯-奥克斯利法案要求年营业额在12亿以上的上市公司(共970多家)CEO、CFO宣誓,保证会计信息真实可靠,强化高层管理的会计责任。2002年10月,美国注册会计师协会颁布 SAS 第 99 号(名称仍为“财务报表审计中对舞弊的关注”),目的是强化审计师发现舞弊的责任,提高舞弊审计效果。至此,审计对于健全和完善公司治理的地位与作用提高到极其重要的位置。

在美国,内部控制信息披露经历了由自愿披露到强制披露的发展历程。在1979年到1988年,美国证券交易委员会(SEC)曾两次试图要求强制提供内部控制报告,由于受到强烈反对而作罢。1990年,美国众议院甚至通过了一项立法提案,强制要求上市公司提供内部控制报告,但在参议院未能通过。长期以来,内部控制报告基本处于自愿披露阶段。2001年,美国发生了安然事件等会计丑闻,引起人们对公司治理的强烈关注。在这种情况下,出台了萨班斯-奥克斯利法案,该法案对公司治理提出了更为严格的要求。其中包括强制要求公司提供内部控制报告,并须经独立审计师验证。

上世纪90年代,美国世通公司面对激烈的市场竞争,为实施购并战略,不惜挺而走险,采用会计造假手段以迎合华尔街对世通公司的盈利预测。美国世通公司

^① 郭道扬:《会计史研究》第二卷,中国财政经济出版社,2004,第446~447页。

