

注册会计师审计法律责任的性质研究[中]---公众公司的独立
审计：多重博弈的社会化契约 PDF转换可能丢失图片或格式
，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/73/2021_2022__E6_B3_A8_E5_86_8C_E4_BC_9A_E8_c45_73775.htm 公众公司[1] 是利益相关者之间结成的契约网，这些利益相关者不但包括股东和经理层，而且还包括债权人、供应商、消费者、工人、投资者甚至是政府，他们在企业中享有的权利和承担的义务是各不相同的。他们怎样才能保证自己的权利得到实现呢？利益相关者们必须形成一套成本最优的有效控制机制，这套机制就是独立审计。

一、受托责任论 独立审计产生的直接原因是财产所有权与经营权的分离，其发展经历了详细审计、资产负债表审计和会计报表审计三个阶段。那么财产所有权与经营权分离后，为什么会产生审计呢？学界提出了多种理论解释，其中，“受托责任论”受到学术界的大多数认同。弗林特（David Flint）在《审计哲学与原理导论》中指出，作为一种近乎普遍的真理，凡存在审计的地方，必存在一种受托责任关系，受托责任关系是审计存在的重要条件；审计是一种确保受托责任有效履行的社会控制机制；利特尔顿（A.C. Littleton）在《会计理论结构》中多次指出：审计职能就在于研究、审核和评价受托人对委托人所赋予之受托责任的履行情况；审计应对受托责任报告加以测试；应审核包括现金要素在内的许多要素的综合受托责任；由股东投资形成的公司资源的受托责任，向来就是重要的审计问题。我国学者秦荣生也指出，审计与受托经济责任具有“血缘”关系。在历史上，可能有受托经济责任存在而无审计的情况，但没有一种

审计不是针对受托经济责任而存在的。[2]什么是“受托责任”呢？其实受托责任是经济学“委托代理关系”在会计领域的另一种解读。受托责任关系就是资源占有人与资源管理人之间所形成的资源委托管理与资源受托管理关系，以及资源管理人及其资源管理执行人之间所形成的资源受托管理与执行资源管理关系。当财产管理制度发展到财产所有权和使用权分离时，资源所有者将资源委托给他人管理，受托人对委托人承担受托资源管理的全部责任，即负有受托经济责任。

[3]一方面这种受托经济责任建立在互相信任和忠实性基础上，即财产所有者愿意把拥有的资源交托给受托人经营，并相信其将以最大的善意履行受托责任和完成委托人的利益目标；另一方面这种受托经济责任关系的双方常常存在潜在的利益冲突，即资源所有者担心由于受托人过失或故意的行为，使自己的资源和利益目标受到损害。正是这种潜在利益冲突，使资源所有者为了维护其利益，需要对受托经济责任的履行情况进行审查评价；而受托人基于这种潜在利益冲突的存在，会对自己承担的受托责任的完成情况进行自我认定、自我计量，并定期编制各种受托责任报告，为委托人审核受托责任的完成过程和结果提供信息。为了证明自己的经营成果，向资源委托人索取报酬，解除资源委托人对他的潜在怀疑，受托人也需要对自己的报告进行审查和评价。正是由于这种委托人与受托人双层的需要，才有独立于他们两者之间的第三方，即注册会计师提供鉴证的服务，所以就有了独立审计的产生与发展。从以上分析可知，“受托责任”是独立审计产生的核心前提。如果没有受托责任的存在，所有的资源，包括财务资源、人力资源、公共资源等都由自己来经营

与管理的话，就不需要对这些资源的经营和管理情况进行监督，也就不需要什么独立审计了。但在现实的企业中，这种假想状态是不存在的，取而代之的是各种各样的受托责任关系。我们把企业理解由利益相关者缔结的一系列契约构成的契约网，由于人力资源与其所有者具有不可分离性，而其他资源与其所有者则都是可以分离的，这样，人力资源所有者经营企业，从另一个角度来看，也可以理解为其他利益相关者将其所拥有的资源委托给人力资源所有者进行经营，从而形成了各种受托责任关系。从这个角度来看，“受托责任论”是合理可行的，因而倍受世界审计学界的青睐与推崇。但是，我们认为，“受托责任论”还具有其固有的局限性：1、“受托责任论”只关注表面化的受托责任关系，而忽视了受托责任关系形成过程中利益相关者之间的利益冲突与协调。按照上文对企业契约的分析结论，企业契约是一个动态的过程，利益相关者的利益始终处于冲突与协调之中。利益相关者之间是否存在受托责任关系，仅仅是利益相关者之间的受托责任的一个方面，更重要的方面在于受托责任关系所包含的不同利益相关者所拥有的权利结构。同时，“受托责任论”将利益相关者之间的关系简化为资源所有者（或占有者）与资源管理者之间的关系，并不符合利益相关者权利结构的实际。2、“受托责任论”在解释现实中的独立审计存在着困难。按照受托责任论，委托人与受托人之间存在受托责任，注册会计师是作为被聘请的第三方，对受托人的受托责任履行情况进行再认定，那么，这种再认定只要能够获得委托人与受托人的认可即可，与其他任何主体都无关系。而事实上，作为一个职业，独立审计是由政府制定法律，注册会

计师协会根据法律授权制定审计规则，并对注册会计师进行监督管理。显然，受托责任论无法对政府和行业协会在独立审计中的作用作出合理的解释。3、“受托责任论”无法解释公众公司的审计信息事实上是一种公众信息。受托责任人描绘的审计关系是委托人对受托人监督的需求和受托人对业绩自证的需求，全然与企业的其他利益相关者无关。即使是公众公司的股东属于不确定的多数，考虑到这些股东作为资源拥有者的需求，也无法说明审计信息的失真为什么要对潜在的股东和其他第三人承担责任。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com