



政府部门对注册会计师审计的干预及改进建议

□ 房巧玲 李雪 刘学华

我国注册会计师制度自1980年恢复重建以来,取得了很大的成绩,为我国市场经济的有序运行做出了积极的贡献。随着市场经济体制改革的进一步深入,注册会计师执业环境也在不断改善。但注册会计师在执业活动中面临的障碍依然很多,其中政府部门对注册会计师审计的干预显得格外突出。本文试图就此问题进行粗浅的分析,以对我国注册会计师事业的发展有所裨益。

一、政府部门干预注册会计师审计的形式

目前,政府部门对注册会计师审计的干预突出地表现在以下几个方面:

1、干预审计业务的委托。一些政府职能部门拥有对资本市场和产权市场的管理权,企业在改制或资产评估过程中能否取得成功,一个重要因素是这些部门能否为其开绿灯。这些有权的部门自然可以为本系统有审计需求的客户指定会计师事务所,以使“肥水不流外人田”。有的政府部门或单位对自己管辖领域内的行政干预,则可能是某些会计师事务所“努力”的结果。如深圳某银行要求有贷款需求的客户必须将报表送深圳市xx会计师事务所审计,致使32家会计师事务所联名状告该银行,这便是行政权力干预客户业务委托的一个典型例证。脱钩改制以后,会计师事务所尽管已完成与原挂靠单位形式上的脱钩,但其千丝万缕的关系不是一朝一夕能够切断的。就目前多数的中小会计师事务所而言,如果离开原挂靠单位的暗中支持,几乎是难以生存的,所以他们不愿切断与原挂靠单位的关系,原有的行政干预仍然存在,只不过形式变得更加隐蔽、不易察觉罢了。

2、干预审计收费。我国注册会计师行业的审计收费实行政府定价模式,价格标准采取“固定价±浮动%”、固定价格、固定下限或上限等方式确定,各地具体的收费办法由当地财政部门会同物价部门确定。在执行过程中,由于会计市场的恶性竞争等原因,实际收费普遍较低。即使这样,有的政府部门在某些由其牵头组织或有权检查的审计业务(如

国有企业年度会计报表审计、国有资产评估、国有企业改制、股份公司上市、年度会计报表审计质量抽查等)中,还再压低收费标准,如要求事务所按统一收费标准的一定比例或按固定数额收费。事务所迫于生存压力,不敢得罪这些部门,只能违心接受。

3、干预审计范围、审计重点和审计报告的内容。我国独立审计准则中明确规定:“独立审计的目的是对被审计单位会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性发表审计意见”。其中,“合法性”是指被审计单位会计报表的编制是否符合《企业会计准则》及其他有关财务会计法规的规定。这就从总体上明确了注册会计师的审计范围和工作重点是被审计单位会计报表的编制是否符合财务会计法规,是否具有公允和一贯性,审计报告的内容也只是对这几个方面做出声明。但有些职能部门出于自身工作的需要,利用行政权力强制注册会计师对被审计单位其他方面的内容进行审计,如主管财政机关要求对其特别关注的事项(如存货、固定资产、投资、收入等)是否存在错弊进行审查,税务部门要求注册会计师对被审计单位《所得税纳税调整表》的编制是否符合《企业所得税暂行条例》进行审查,外汇管理部门要求注册会计师对被审计单位《外汇内容表》的编制是否符合《外汇管理条例》进行审查等,并且要求上述审查内容在审计报告中予以反映和揭示,否则就不接受该审计报告,企业就不能在各种年检中过关。这种做法在国有企业和外商投资企业审计中普遍存在。在年度会计报表审计中出现一些与独立审计准则不一致的规定,影响了注册会计师的正常工作,干预了正常的审计范围和重点,改变了标准审计报告的格式,使注册会计师感到无所适从。

4、干预审计意见的类型。为了本地区的利益和任期内政绩,各地方政府自然倾力支持当地企业争取上市资格、配股资格等。有时在他们眼里,将会计师事务所在这个过程中不肯与企业合作,为企业开绿灯,与事务所不肯支持当地经济发展直接划等号。哪个事务所敢硬冒天下之大不韪,

不支持当地经济发展?于是,在关键时刻,大多数事务所都抵制不了这种压力,不管被审计单位会计报表的真实情况如何,几乎别无选择只能出具无保留意见审计报告。这些年发现并处理的上市公司造假、骗取上市资格和配股资格案件无不与注册会计师有关,注册会计师成了造假的“帮凶”,失去了应有的作用。这类现象,不少是行政干预的恶果。

5、干预审计质量的监督检查。随着国有企业年度会计报表注册会计师审计制度的实行,注册会计师审计的作用进一步加强,在一定程度上缓解了政府审计机关面临的审计覆盖面过大与审计力量严重不足的矛盾,但又出现了另一个亟待解决的问题,即对审计报告质量的多头监督、重复监督。目前,国家财政部门、中国证券监督管理委员会、政府审计部门、国家税务部门、注册会计师协会都在对国有企业年度会计报表审计报告质量实施监督,使会计师事务所陷入了循环监督的怪圈。这种循环监督的效果很难说是理想的,既容易出现监督空白,又人为加大了监督成本。

二、原因分析

导致政府部门对注册会计师审计任意干预的原因有很多,归纳起来主要有以下几个方面:

1、利益驱动。(1)金钱利益:干预业务委托,强行指定审计事务所,以便搞收入分成。(2)政治利益:对审计过程和审计意见进行干预,以便满足政府部门追求任期政绩的需要。(3)股票发行和上市利益:在许多地方政府和企业看来,发行股票实质上是圈钱,因此欲望十分强烈。因此一些地方政府乐于出面协调,通过各种手段进行会计和审计“处理”,从而达到发行股票和获得上市资格的目的。

2、惯性驱动。在我国会计市场发育初期,借助政府权力推动会计市场、强制企业接受和认可民间审计是具有一定现实意义的。但在会计市场发育逐渐成熟时,政府权力推动方式应当逐渐淡化,而主要应利用市场的力量进行调节。然而,目前由于计划经济体制下形成的干预意识仍有一定的惯性,政府对市场自身的力量信任不够,当了“催产婆”之后,还一直想当“保姆”,将注册会计师职业服务市场一直置于自己的“襁褓”之中。而一些会计师事务所由于吃惯了计划经济的强制饭,也不愿花费精力去参与市场竞争,仍想靠政府干预来获得业务收入,这就极大地阻碍了注册会计师行业的正常发展。

3、管理体制不顺。当前,注册会计师职业服务市场多头管理的现象十分严重,有关法规之间互相矛盾,政府部门各管一摊,缺乏全局观,缺乏协调配合。如中央有关部门对社会审计的管辖权限看来似乎划分得很清晰,但却又“剪不断,理还乱”,各发各的文,各搞各的法律依据,让人无所适从。

4、注册会计师审计自身固有的局限性。受审计成本和审计技术的制约,注册会计师不可能对被审计单位是否遵守所有法规的情况进行全面审计,不能绝对保证会计报表的真实可靠;并且由于标准简式审计报告的容量有限,只能以高度凝练的语言对被审计单位会计报表的编制是否符合财务会计法规及是否公允、一贯表达意见。这样,相当一部分审计报告使用者的需求就得不到满足,包括财政部门、税务部门、工商行政管理部门、外汇管理部门等等。在这种情况下,运用行政权力干预注册会计师审计过程和审计报告的内容就带上了一定的无奈性。

三、改进建议

笔者认为,根据以上分析,消除行政干预必须在经济环境综合治理的前提下进行。近期可采取以下措施:

1、加强廉政建设,严厉打击腐败行为。一旦查出政府部门通过行政干预注册会计师独立审计而产生行政腐败和权力寻租行为,就应当查明原因,从严惩处,以形成注册会计师良好的执业环境。

2、进一步清理整顿经济鉴证类社会中介机构,真正切断政府部门与会计师事务所的利益联系。清理整顿和脱钩改制工作必须严格把关,确保人事、财务、业务与名称等方面真正脱钩,防止出现“名脱暗挂”、“权力加盟”现象。

3、加快政府职能转变,摆正政府和市场的关系。应主要按市场经济的竞争法则来管理注册会计师行业,政府只起以间接手段对整个行业进行宏观调控的作用。比如审计收费问题,我们可以逐步借鉴国际五大注册会计师公司的做法,采取商定收费制度。即由委托人与会计师事务所根据审计业务的性质、复杂程度等确定工作时间,再以工作时间为依据,按照不同级别专业人员的收费标准,直接商定基本收费金额。

4、明确政府各部门的职责。建议国务院重新梳理、界定各部门(包括财政、审计、证券监管、工商、税务、人民银行等经济管理部门)对注册会计师职业服务市场的权责,然后据此清理现有法律法规,该废除的废除,该修订的修订,该重新制定的重新制定,使之互相协调,真正消除当前多头管理、多头监督的混乱状况。同时,注册会计师协会也要进一步加强行业自律职能,健全审计法规,严格审计质量管理,充分发挥其应有的行业自律作用。

5、修正注册会计师审计的目标,降低信息风险。注册会计师审计的目标不能再局限于只对会计报表的合法性、公允性、一贯性发表意见。这也是时代发展对注册会计师审计提出的迫切要求。当前,社会公众的信息需求无论从质量上还是从数量上都大大提高了。但是,这些扩大的信息的可信度如何?社会公众凭借自身的力量无法完成对信息质量的审查,因而不得不寻求审计的帮助,要求审计提供更多的鉴

浅议分析性复核 在增值税审计中的运用

□ 梁红星 付彬

分析性复核是注册会计师对被审计单位重要的比率或趋势进行的分析,包括调查异常变动以及这些重要比率或趋势与预期数额和相关信息的差异。例如,注册会计师可以对被审计单位的会计报表和其它会计资料中的重要比率及其变动趋势进行分析性复核以发现其异常变动项目。对异常变动项目,注册会计师应重新考虑其所采用的方法,必要时,应追加适当的程序,以获取相应的证据。我们认为目前运用分析性复核是进行增值税审计的一个较为简捷、有效的方法。

采用分析性复核可以从总体上对企业会计记录的真实性做定性分析。增值税审计实施这一方法的程序是:

1、了解各经济变量之间的互动关系,如一般情况下,库存产成品减少相应的销售成本上升,销售费用上升,这反映出业务量增加,因而销售收入也应上升进而引起相关销项税上升。

2、选取一定的会计科目,根据该科目的明细账数字编制分析表,进行多期间的比较或与同行业比较,也可以根据各科目间的勾稽关系将有内在联系的几种比率进行比较。

3、比较本年各月或季度该项目的波动情况,分析其变动趋势是否正常,并查明异常现象和重大波动的原因,以核实该项目是否存在漏记、隐瞒或虚记现象。

分析性复核可以循序渐进,逐步缩小分析的范围,获取更详尽的资料,层层深入直至找到症结所在。

例如,销售成本、运杂费、包装费的变化一般来说与销售收入、销项税额是正相关的。基于这种关系,在增值税审计时可以从运杂费入手对销项税额进行分析性复核,编制分析表如下(单位:万元)

	上年发生额(1)	本年发生额(2)	变动率[(2)-(1)]/(1)
运杂费	7.8	13.6	74.36%
销售收入	461	646	40.13%
销项税额	79	110	39.24%

可以看出运杂费的增长明显高于销售收入和销项税额的增长,属于异常变动。审计人员应向该企业会计人员进行询问并查阅相关资料,如未发现运费调价等特殊状况则可以判定运杂费的增加是由于企业当期业务量增加。业务量增加而销售收入和增值税销项税额没有相应的增加,该企业可能存在账外销售或隐匿收入等问题。这时审计人员应缩小范围进行重点检查,以查明原因。

在分析性复核时除可以进行多期比较观察某项比率的正常峰值及值域,也可以与同行业数据进行比较,得出相应的同幅增长的比率。此外,还可以参照税务机关对某些指标的控制数。如国税发[1998]44号关于印发《增值税日常稽查办法》的通知中引入的几个比率:

$$\text{销售额变动率} = \frac{\text{本年累计应税销售额} - \text{上年同期应税销售额}}{\text{上年同期应税销售额}} \times 100\%$$

$$\text{税负率} = \frac{\text{本年累计应纳税额}}{\text{本年累计应税销售额}} \times 100\%$$

$$\text{销售毛利率} = \frac{\text{销售收入} - \text{销售成本}}{\text{销售收入}} \times 100\%$$

$$\text{成本毛利率} = \frac{\text{本年累计毛利额}}{\text{本年累计销售成本}} \times 100\%$$

在编制分析表时应优先抽取以上几个最容易反映问题的比率。通过对税负率的复核可以发现销售收入与销项税额不配比的问题,如开具大头小尾发票。通过对销售毛利率和成本毛利率的考核可以看出销售收入是否与成本费用配比,是否存在成本费用多计由此增大进项税额或将部分收入不入账或少入账使销售收入减少以减少销项税额。各比率中销售额变动率是最基本的,它反应企业的业务情况,其

证服务,对企业管理当局揭示的信息提供全面的评价,以降低信息风险。而社会的进步使审计技术和方法的创新及审计能力的提高成为可能。在这种形势下,审计的目标应定位于降低信息风险,向审计报告使用者提供多方面的审计

信息,从而满足更多的审计报告使用者的需求。

(作者单位:青岛海洋大学经贸学院会计系)

责任编辑 袁蓉丽