

我国上市公司注册会计师 审计关系研究

余玉苗

我国上市公司会计报表注册会计师审计可靠性较差,难以真正起到改善财务会计信息质量、保护投资者特别是中小投资者利益的作用。其原因是多方面的,但注册会计师与上市公司之间的关系失衡,注册会计师处于依从的地位无疑是最根本的原因。本文主要从公司治理结构和注册会计师审计市场结构两个角度对这一关系的形成、危害及其治理进行探讨,以期人们对此问题有一个更深入、明晰的认识。

一、上市公司注册会计师审计关系失衡及在我国 的突出表现

注册会计师审计职业的产生及从自愿走向法定化的发展是以股份制的推行为基础的。在股份公司,所有权和经营权发生了分离,作为财产所有者的股东为了保护自己的利益,委托独立的审计人员对受托管理财产的经营者履行经济责任的状况进行审查、鉴证和报告。这样,基于受托责任就在上市公司形成了一种审计关系。在“股东中心主义”的公司治理结构模式下和上述审计关系中,股东掌握着对经营者的监督控制权,从而自然也掌握着对审计人的委托权,审计人员因为有了“尚方宝剑”,能够保持较高的独立性,对经营者虚计经营成果、粉饰财务状况、损害投资者利益的行为有能力进行深入审查和揭示。因而,可以说这是一种均衡的、正常合理的审计关系。

但随着企业经营活动的日益复杂化、股权分散性和流动性的增强,以及股东“搭便车”现象的产生,“股东中心主义”的公司治理结构逐步向“董事中心主义”的治理结构转变。由于信息不对称,经理人员掌握着更多的有关公司生产经营、财务会计等方面的信息,“董事中心主义”结果又演变为“经理中心主义”,即经理阶层日渐把持了公司的经营管理权,董事会的控制权反而被削弱,其履行职能越来越形式

化,难以为广大股东的利益尽职尽责。在“经理中心主义”的公司治理模式下,经理人员内部人控制所存在的追求个人不当效用的缺陷,到20世纪60年代达到了非常严重的程度。这从当时英美国注册会计师审计诉讼案件频繁爆发、职业界陷入诉讼浪潮的境地可窥一斑。对案件诉讼原因的分析表明,股东控告审计人员违约、过失或欺诈,在很大程度上要归因于公司经营者基于不良意愿对审计人员施加压力,审计人员屈从压力对会计报表发表了不适当的审计意见,或者因公司经营者舞弊造成公司资产和投资者利益受损,注册会计师源于“深口袋责任原则”而被诉。

公司治理结构和由此产生的审计关系失衡在我国表现得比较突出。来自于发起人或控股股东的经营者事实上集公司决策权、管理权、监督权于一身,股东大会形同虚设(大股东“一言堂”),经营者由被审计人变成了审计委托人,并决定着审计人的聘用、续聘、收费等事项,完全成了会计师事务所的“衣食父母”。会计师事务所在审计“交易”的契约中明显处于被动地位。从经济上看,在现行审计关系格局和现行注册会计师执业监管与制裁机制下,他们在激烈的市场竞争中迁就上市公司,甚至于与上市公司共谋几乎成了一种理性选择。因为,共谋受到查处和责令赔偿损失的概率很小,得到的收益是确定的;而坚持独立客观的立场带来的未来收益则具有很大的不确定性。

会计师事务所在与上市公司之间的审计关系中处于从属地位,破坏了注册会计师的独立性,直接降低了注册会计师审计的价值,给投资者权益和资本市场的稳定运作,乃至我国注册会计师行业自身的发展都造成了或将造成严重的危害。

二、我国上市公司注册会计师审计关系严重失衡 的成因分析

会计师事务所与上市公司之间审计关系严重失衡是多种因素综合作用的结果,但我认为主要的原因来自以下两个方面:

1、我国上市公司的股权结构特殊。即公司股权高度集中于国有独资或控股企业,且不能上市流通,由此产生了许多制度性的缺陷。比如,董事会成员主要甚至全部来自作为主发起人的原国有企业,且大多又同时为公司的高层经营管理人员,董事长兼任总经理现象也很普遍,从而形成了严重的内部人控制问题。董事会设置的先天不足,为上市公司以后的不规范运作埋下了隐患,而且董事也不可能真正履行其对公司应尽的忠实和勤勉义务,保障全体股东、特别是弱小股东的利益。此外,上市公司的国有性导致经营者的行为严重背离广大股东的利益。我国上市公司的董事长和总经理是由政府任命的,他们更多地关注于自身的仕途,而其仕途与公司的发展并不一致,带有很大的不确定性。加之,又缺乏股票期权之类的长期激励机制和西方那种经理人市场的压力。在这种情况下,他们就不愿将主要精力放在研究企业发展战略、改善经营管理、提高企业经济效益和长期成长能力上,而是放在如何争取上级部门的好感上,为此不惜采取短期化行为或操纵会计利润、粉饰会计报表的不当手段。对注册会计师独立审计施加的压力也随之增大。上市公司治理结构缺陷对注册会计师独立审计构成了巨大的压力。

2、我国上市公司注册会计师审计市场结构不合理。这主要表现在以下两方面:一是具有上市公司审计资格的会计师事务所数量太多(目前共有105家),市场集中度过低。以1999年报审计为例,笔者统计发现,10家上市公司客户最多的会计师事务所审计市场份额总共只占31.8%。这样,上市公司选择的余地很大,“东方不亮西方亮”,总可以找到愿满足其不当意愿的事务所提供审计“服务”。二是会计师事务所的审计业务活动带着显著的地域性。我国上市公司由本地会计师事务所审计的比例平均达到79.4%。非10家最大事务所本地化比例更是高达81.6%。这样,注册会计师在执行审计时就特别容易受到当地政府的干预,与当地政府和企业的千丝万缕利害关系的注册会计师及事务所也往往很难抵御政府和企业的压力。这从发表的审计意见类型可窥一斑,如本地化程度较高的非“十家”事务所出具的非标准无保留意见审计报告比例要低于本地化程度较低的“十家”事务所7个百分点。

三、对改善我国上市公司注册会计师审计关系的设想

为了提高注册会计师审计价值,确保其真正成为上市公司财务会计信息的鉴证者、企业经营风险的预警者、投资者利益和证券市场秩序的保护者,必须设法改变上市公司

审计关系失衡的状况。根据上述成因,我们认为应从制度创新和结构调整两个重要方面来采取措施,以构建均衡的审计关系格局。

1、修订《公司法》,完善上市公司的治理结构。如取消《公司法》中有关国有企业、国有独资公司方面的“特别待遇”,实现公司股东结构、股本结构的多元化,允许竞争性行业企业的国有股份自由流通;建立合理的以董事会为中心的公司治理结构,即取消《公司法》对经理职权设置的条款,改为授权董事会根据公司章程规定,防止经理人员凌驾于董事会之上,禁止董事长兼任总经理;确认独立董事制度,改变董事会构成单一、被控股股东所控制的局面,抑制执行董事滥用职权,损害公司和中小股东利益的行为;增设限制控股股东权力的条款,比如规定控股股东不能占据全部董事职位,限制控股股东的投票权等;建立股东派生诉讼制度,加强股东对经营管理者监督;等等。与此相关,国家还应积极推行公司上市的核准制并逐步向注册制的国际惯例过渡,削弱主管部门和地方政府进行企业包装上市的动因;从实质上改变经理人员的行政官员身份,同时构造具有保护投资者利益和激励经营者双重作用的股票期权机制,使经营者通过追求公司利润最大化和长期成长性实现个人利益最大化。

2、引入审计委员会制度,实行新的审计委托关系。审计委员会制度诞生于美国,1972年3月,美国证券交易委员会根据注册会计师协会(AICPA)的建议,发布了第123号会计系列公告,同意所有上市公司建立由独立的外部董事组成的审计委员会。1977年,纽约证交所正式要求:每家上市的本国公司,作为其证券交易或继续交易的条件,必须在1978年6月30日前建立和保持一个完全由独立于管理部门并不受任何其他关系牵连、能独立进行判断的董事组成的常设审计委员会;审计委员会履行选择、聘用和解聘外部审计师的职能,并有权与外部审计师讨论审计计划和审计结果、有关会计和内部控制等事项,以大大增强外部审计的独立性。1999年,AICPA独立性准则委员会(1997年根据与SEC达成的共识成立的)发布的、专门适用于SEC管辖公司的第一号准则公告“与审计委员会讨论独立性问题”,再次强调了审计委员会对提高外部审计师独立性的重要意义。鉴于我国上市公司监事会形同虚设,股东大会流于形式(这也是世界性趋势),我们认为也有必要引入由独立董事组成的审计委员会制度,由审计委员会行使委托和批准解聘审计机构、审查审计工作的职权。

3、加强对上市公司变更会计师事务所的监督。为了防止公司经营者用威胁变更审计机构的手段逼迫会计师事务所屈从其不合理要求,及时向投资者和公众披露公司变更审计机构的情况是必要的。美国SEC制定的“8-K报告”就规定了揭示变更独立审计人员的要求。我国证监会颁布的

《公开发行股票公司信息披露实施细则》和《股东大会规范意见》也作出了这方面的规定,但很不充分。还应加强对变更会计师事务所的理由、会计师事务所与公司之间在会计准则应用、财务会计信息披露、审计范围、审计收费等重要事项上存在的意见分歧等方面的揭示。这无论是对提高现任审计人员的独立地位,还是对警醒投资者注意防范投资风险、后任审计人员注意评估该公司的审计风险,都是极为重要的举措。

4. 培育寡占型的上市公司审计市场结构。研究产业组织的经济学家一般将市场结构划分为垄断、寡占、垄断竞争和完全竞争四种形态。其中,寡占是指市场上只有几个提供相似或相同产品的卖者。基于上市公司审计这种“服务产品”的特殊性(质量高低直接影响众多利害关系人的利益和社会经济生活秩序)和无差别性(均为按审计准则执行的法定审计,各家会计师事务所同一领域进行竞争),我们认为构造寡占型的审计市场结构是十分有益的。(1)可以减弱审计活动的地域性,避免来自当地政府的行政干预和当地企业牵制。(2)可大大缩小上市公司的选择空间,使其难以再采用威胁变更事务所逼其就范的不正当手段。(3)有利于保持审计业务的连续性,从而可以通过更准确地评估和控制客户的审计风险来提高以后审计质量,通过利用以前年度审计工作底稿、简化重复性的首次审计时已实施的审计程序、提高搜集和鉴别审计证据的效率来降低后续审计成本(并使首次审计的固定成本得到分摊),增加事务所的利润。这样,就避免了事务所因审计命运的不确定性易出现的短期化行为及对审计质量的损害问题(不愿意投入必要的审计人力和财力)。(4)可以据此形成若干家规模很大的会计师事务所,增强其保持独立性的实力并实现其规模经营

的经济性。

由于目前我国审计市场因行政干预已被人为地分割,故像西方国家那样仅靠市场机制的自发调节,实现寡占型的审计市场结构短期是难以奏效的。为加快审计市场的结构调整,必须发挥政府的作用,如由财政部门 and 证券监管部门联合发文提高上市公司审计市场的准入标准,比如要求事务所具备50名有证券从业资格的注册会计师、有若干年上市公司审计资历且没有被处罚的记录等,以促使事务所进行合并和联合,不断扩大规模和提高市场占有率。

5. 继续推进以“脱钩改制”为核心的会计师事务所体制改革,积极发展合伙制事务所。合伙制事务所承担无限责任、合伙人个人利益(包括人力资本投资)与事务所业绩和命运紧密相联,更有压力和动力增强风险、责任、质量和品牌意识,自然也更有压力和动力抵御来自上市公司经营者的不当意愿。正因为如此,合伙制是西方国家会计师事务所组织形式的绝对主流。当然,在我国,发展合伙所必须研究如何建立责权利相互协调的内部运作机制,以解决“一年合伙,二年红火,三年散伙”的问题。

6. 进一步开放会计服务市场。这既是适应国际会计服务贸易自由化发展趋势、与会计服务业具有比较优势的发达国家顺利进行“入世”谈判的现实要求,又是充分利用国际知名会计公司的审计技术、管理经验、市场开发技巧和人才培养机制,进一步提高我国注册会计师执业水平乃至走向国际市场的需要。同时,通过办好中外合作所和发展国际知名会计公司的中国成员所,这对改变我国审计市场的成份结构,增强上市公司审计独立性和客观性也是十分必要的。

(作者单位:武汉大学会计系)

责任编辑 袁蓉丽

· 建议 ·

对非正常损失的在产品、产成品涉税会计处理的建议

戴义刚

现行会计制度规定,当在产品、产成品发生非正常损失时,其进项税额应相应转入有关科目。但对进项税额如何计算并未说明,致使一些单位涉税会计处理错误,影响了会计核算的真实性。笔者现将实际工作中的做法介绍如下,以供参考。

当发生非正常损失时,首先计算出在产品、产成品耗用货物或应税劳务的购进额,然后作相应的账务处理,即按非正常损失的在产品、产成品的实际成本与负担的进项税额合计数,借记“待处理财产损益—待处理流动资产损益”科目,按实际损失的在产品、产成品成本,贷记“生产成本—基本生产成本”、“产成品”科目,按计算出的应转出税额,贷记“应交税金—应交增值税(进项税额转出)”科目。举例说明如下:

某企业2000年3月由于仓库倒塌毁损一批产品,已知损失产

品账面价值为98 000元,当期总的生产成本为460 000元。其中耗用外购原材料、低值易耗品、包装物等的价值为320 000元,外购货物均适用17%的增值税税率。则:

损失产品成本所耗用外购货物的购进额=98 000×
(320 000÷460 000)=68 174(元)

应转出进项税额=68 174×17%=11 590(元)

相应的会计分录为:

借:待处理财产损益—待处理流动资产损益109 590

贷:产成品 98 000

应交税金—应交增值税(进项税额转出)11 590

作者单位:湖北省随州市供销社)

责任编辑 温彦君