

计报告的附送材料,使二者相互独立,则可以避免上述情况发生。

3. 对其他审计及服务业务的启示。

(1) 验资业务。注册会计师在编制验资报告时,除了要概括说明截至验资报告日止,所确认的被审验单位实收资本及相关的资产、负债的数额外,还必须编制投入资本明细表和验资事项说明等必要材料,向报告使用者进一步补充说明截至验资报告日所确认的实收资本的来源、结构、形式及其需要说明的验资事项。因此,投入资本明细表和验资事项说明应是验资报告的组成部分,应作为验资报告的“附件”。

(2) 盈利预测审核业务。盈利预测审核是对被审核单位编制的盈利预测所依据的基本假设,选用的会计政策及其编制基础进行审核,并发表审核意见。所以,盈利预测审核报告内容仅为审核意见,不包括任何被审核单位的盈利预测资料。但为了使盈利预测审核报告的使用者能够准确地理解和把握审核意见,应在审核报告后附上“盈利预测表、盈利预测的基本假设和编制基础”。显然,这些材料与盈利预测审核报告性质不同,它们均应作为盈利预测审核报告的附送材料。

(3) 资产评估业务。资产评估业务是注册会计师一项重要的会计咨询与会计服务业务。资产评估结果所形成的资产评估报告应附有各种有关的证明材料和数据资料,主要包括:反映资产评估结果的附表、资产评估方法和计算过程的资料、与评估基准日有关的会计报表、产权证明资料、评估机构和人员的资格证明资料等有关评估的资料。按现行业务规定,这些报告所附资料均作为资产评估报告的“附件”,笔者认为不妥。根据我们对已审会计报表应是审计报告附送材料而非附件的分析,应将这些材料分为两类。一类作为资产评估报告的附件,主要是资产评估人员所编制的反映资产评估内容的详细资料和反映资产评估机构和人员资格的资料。具体有:反映资产评估结果的资料、资产评估方法说明和计算过程的资料,评估机构和人员的资格证明资料。另一类应作为资产评估报告的附送材料,主要是被评估单位或其他单位编制并负责的材料。具体有:与基准日有关的会计报表、产权证明资料(如房产执照、土地使用证等)。只有作这样的区分,才能将资产评估报告所附材料与报告的关系及不同责任要求等得以正确体现。

(作者单位:安徽大学经济学院会计系)

责任编辑 温彦君



求理 木子

一、前言

尽管1998年“渝太白”、“红光实业”、“琼民源”等一系列上市公司会计信息严重虚假现象的出现,给尚未成熟的中国证券市场蒙上了一层阴影,但是,随着中国证券监管机构对涉案公司依法处罚力度的加大,屡受打击的投资者对1999年的证券市场重新又恢复了信心。孰料,一波未平,一波又起,“东方锅炉”事件如巨石投水,使中国证券市场又掀起轩然大波。这对投资者们而言,无疑又是当头一棒。人们不禁要问:上市公司财务信息怎么了?作为编制、验证这些会计信息的公司管理部门、中介机构是否发挥了应有的作用?还有,作为公司日常经营决策层的管理当局,法律对他们的约束力又有多大呢?笔者从回顾“东方锅炉”的上市经过入手,对“东锅”事件进行剖析,希望能引起读者对上市公司会计问题的思考和警戒。

二、“东方锅炉”历史回顾

东方锅炉(集团)股份有限公司是1988年经自贡市人民政府批准,由东方锅炉厂以部分生产经营性账面净资产折为国家股,独立发起成立的股份制试点企业。经中国人民银行自贡市分行批准,东方锅炉(集团)股份有限公司于1988年8月18日和1989年3月2日分别向社会公众发行3000万元和2400万元社会个人股,两次共募集资金计5400万元。在经过一系列的规范化改制运作后,于1993年10月4日,经国家体改委批准,成为继续向社会公开发行股票的股份制试点企业。该年,公司以评估净资产增值2750.72万元和公司成立至1991年12月31日止所形成的累计1442.75万元利润,以国家股名义投入该企业,由此形成总股本21127.12万元的大型企业。

1996年12月27日,属于历史遗留问题股份制企业的东方锅炉(集团)股份有限公司在上海证券交易所正式挂牌上市,股票简称“东方锅炉”,交易代码600786,发行量为5400万股。

三、“东方锅炉”事件的揭露

1999年1月16日,“东方锅炉”董事会在《上海证券报》上刊登公告称,公司上市过程中涉嫌违反相关法律、法规,正在接受有关部门调查。几日之后,有关媒体就刊载了如下消息:“审计署的一份调查显示,中国东方电气集团所属的东方锅炉(集团)股份有限公司,采用‘包装上市’的办法,连续多年编制虚假财务报告,虚增净利润1.23亿元,上市后又将应列作1996年度的销售收入1.76亿元,销售利润3800万元,转列到1997年度,而将应列作1997年度的销售收入2.26亿元,销售利润4700万元转列到1998年,创造连续3年稳定盈利,净资产利润率增长平衡的假象。”

当投资者们正等待证券监管部门对此事做出处罚之时,3月份,“东方锅炉”又先后两次在《上海证券报》刊登公告,称“本公司前任董事长江仲生,现任董事长何允民,董事马一中、程兆峰,因涉嫌经济犯罪,已被司法机关依法逮捕。”投资者们不禁纳闷:“东方锅炉”到底出了什么事?4月14日,“东锅”事件终于真相大白,法院开庭审理了江仲生、何允民、马一中、程兆峰等4人在“东方锅炉”股票上市前,私自领取社会公众股进行场外交易以非法牟取暴利、将某证券公司返还广告费款200万元私分等违法事实。至于法定审理的结果,尚未公布。

可见,“东锅”事件主要存在两方面的违法行为,其一是公司采取非法手段包装上市,其二是一部分董事私自将公司股票进行场外交易牟取暴利以及私吞公司财产。以下,笔者就这两方面逐一进行分析。

四、对“利润截期”问题的分析

在公司上市前和上市后对公司利润进行包装,是“东方锅炉”违法行为的第一个方面。

“东方锅炉”在上市之前,就通过调整财务报表而虚增净利润1.23亿元,上市后,又在“利润截期”问题上大做手脚,将1996年度的销售收入1.76亿元和销售利润3800万元,调整至1997年度。1997年度又以同样的方法,将该年度的销售收入2.26亿元和销售利润4700万元转移到1998年,从而创造连续3年稳定盈利,净资产利润率增长平衡的假象。毫无疑问,这是一种严重的利润包装行为。可是,我们不禁要问,作为“东方锅炉”管理部门何以敢如此妄为呢?而作为对上市公司进行审计的注册会计师,为何对如此严重的违

法行为却视而不见呢?

首先,从会计责任来看,销售收入的确认与利润的核算是有一定原则的。根据财政部颁布的《企业会计准则——收入》的规定,销售商品的收入,应在下列条件均能满足时予以确认:(1)企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;(2)企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施控制权;(3)与交易相关的经济利益能够流入企业;(4)相关的收入和成本能够可靠地计量。

与此同时,财政部还在上述准则的基础上,颁布了有关确认销售收入的指南,进一步明确了对销售收入的确认,不能简单地满足形式上要求,而应注重交易的实质。只有同时满足上述的所有条件,销售才能据以确认。因此,会计准则的颁布,使企业要进行销售收入的人为调节,就有一定难度。但是,在这样的条件下,东方锅炉仍然操纵销售收入的调节,其动机就值得研究。

我们推测,东方锅炉的管理当局之所以敢如此调节利润,其根源就在于轻视应有的会计责任。按照他们的想法:只要销售收入是确实存在的,尽管在时间上有所出入,也不能算违法行为。因此,他们不仅调节了1996、1997年的销售收入与利润,还调节了1998年的销售收入与利润,而且所调节的金额之大,令人咋舌。

事实上,“东方锅炉”直到事发之后,管理当局对这种调节行为的会计责任仍未有所认识。而国际上在确认会计责任时,将销售收入与利润的调节视作为严重的会计违法行为,一经发现,严惩不贷。例如:以生产“芭比娃娃”著称的美国马蒂尔玩具制造公司于1971年调节了销售收入与利润,将本应在1972年实现的1500万美元的销售收入及800万美元的利润,调入1971年的会计年度,欺骗了该公司的投资者。事发后,该公司的董事长兼总经理罗丝被美国联邦法院判决个人罚款57000美元,并必须无偿提供2500个小时的公益服务。最后,该董事长罗丝被董事会逐出玩具公司。如果我国的会计监管部门也将销售收入与利润的调节视作为一项严重的会计违法行为的话,东方锅炉公司的管理当局就可能不会如此的肆无忌惮了。

其次,从审计责任来看,根据审计准则,注册会计师在进行审计时需要确定一般审计目标,而一般审计目标包括7项内容,即总体合理性、真实性、完整性、所有权、估价、截止和机械准确性。其中“截止”一项在我们上述“利润截期”问题分析中已经涉及。“截止”又称截期,英文表达为Cutoff,即注册会计师在对被审计对象进行审查时,要确定接近资产负债表日的交易是否已计入适当的期间。尤其对于销售收入、应收账款、销售折让及退还等科目,注册会计师更应关注其截期正确与否。根据我国的审计准则,注册会计师只要遵循了

规定的程序,是可以并且应该揭示出企业在利润截期问题中的重大错误的。比如,对于“主营业务收入”这一项目截期正确与否的审查,不管“东方锅炉”在会计记账时是以货物发出作为确认收入的标准,还是以发票的开出为标准,只要通过抽样、检查、函证、分析性复核等方法,注册会计师完全可以获取有效的审计证据。

退一步说,假设注册会计师在审计中确实遵循了独立审计准则,但由于企业的故意隐瞒或精心伪造而致使注册会计师不能发现其中的重大错报和漏报的话,那么还是有两个方面问题值得总结,要么是现有的独立审计准则存在先天不足,无法发现重大错报、漏报,要么是审计报告使用者对注册会计师作用期望过高,对其抱有超越其能力的奢望。这些问题都是值得会计界进一步研究与总结的课题。

五、对公司董事擅自出售公司股票牟取暴利一事的分析

“东方锅炉”部分董事私自将公司股票领出进行场外交易,牟取暴利后私分以及私吞公司财产的行为,是“东锅”事件的第二个需要剖析的方面。

据司法机关调查发现,在“东方锅炉”5400万股社会公众股尚未上市之前,即1996年11月,当时的“东方锅炉”董事长江仲生和董事何允明、马一中、程兆峰等4人背着公司其他领导,共谋后由程兆峰从董事会秘书处领出东方锅炉社会公众股30万股(在未付认购股本金每股2.2元的情况下),并按照事先与北京某公司的约定在成都蜀都大厦一客房以每股7元的价格转卖,获得现金210万元。同月,程兆峰两次领出50万股股票,同何允明一起再次在蜀都大厦以每股8.8元卖给对方,获得440万元。四人均分了650万元中的340万元,分别以个人名字和家属名字存入银行,或用于购买国债、偿还个人债务等。

……

1996年12月,上述4人在到上海参加“东方锅炉上市挂牌仪式”期间,共同商议后以东方锅炉财务收据收取某证券公司返还广告费款200万元现金平均私分,以各自亲属名字存入上海市合作银行武昌支行,存单归个人所有。同月,在“东方锅炉”股票托管期间,厂务领导会议决定东方锅炉每位董事可获得2万股社会公众股的处置权,并要缴纳股本认购金。会后,4人又私自决定将何允明管理的“东方锅炉”股票每人再多分8万股统一办好手续后交由个人处理。据查,4人已将私分的8万股股票以不同的价格在不同的证券公司卖出,江仲生获73万元,何允明获92万元,马一中获73万元,程兆峰获69万元。(参考1999年4月14日《中国证券报》)

“东方锅炉”1996年12月27日挂牌上市的社会公众股为5400万股,这是由于“东方锅炉”作为股份制试点企业而于1988年和1989年分两次募集的。但由于当时并没有证券交易二级市场,于是便有了成都红庙的非正规交易市场,俗称“一级半市场”。正是看到了在这个一级半市场上许多投机家发了大财,使何允明等4人产生了心理不平衡。这时,他们想到了自己手中的权利。作为公司的董事长和董事,他们可以从公司领出股票,然后在未付股本认购金的情况下,先拿去一级半市场进行交易,在牟取暴利之后再将领出股本认购金归还公司。以1996年11月程兆峰领出的50万股股票为例,认购股本金为2.2元,而交易成交价为8.8元,4人从中牟利为330万元,他们不需支付一分钱便可轻而易举地取得如此丰厚的利润。而“东方锅炉”的投资者们对此却一无所知,他们根本不知道自己的权利已经被某些人滥用并以此而发了横财。这对于投资者而言是极不公平的。对此,我们觉得在上市公司运行机制上以及注册会计师审计方面,有值得总结的方面:

1. 在上述事件中,公司管理人员在私分内部职工股、侵吞200万元广告费的过程中,可以不受约束地为所欲为,不得不使我们对现行上市公司的管理机制引起思考。尽管为了强化控制,国家规定上市公司内部必须设置监事会机构,以防止公司的管理部门超越权限,为个人谋取私利。但在实际运行过程中,这一职能部门形同虚设,以致最近重庆百货大楼股份公司(600729)在公布1998年财务报表时,没有公布作为年报重要内容之一的监事会报告,引起社会公众的极大反响。在解释这一事件时,公司董事会秘书称:在1999年4月5日召开董事会会议时,监事会主席缺席。实际上,该公司监事会成员共有5人,其中监事会主席系重庆市商业局局长,自1997年10月以后,从未列席过董事会,现已退休。而副主席也已调离公司,另一位监事声称自己是公务员,早已写了辞职报告。因此,所谓的监事会实质上是无召集人的一个残缺机构(详见1999年4月15日《中国证券报》)。可见,由于我国目前正处在转型时期,上市公司缺乏完善的公司治理结构(Corporate governance),使得我国上市公司存在着大量的内部人控制现象(Insider control),公司的经营决策大权均掌握在公司总经理与有关主管人员手中。在这样的情况下,一些公司的管理部门就有了营私舞弊的机会。“东锅”事件给了我们一个沉重的教训。

2. 在对上市公司审计过程中,我国注册会计师更多地是关注财务报表的公允表达,而较少关注上市公司的舞弊现象。那么,这样的做法是否达到社会对注册会计师的要求呢?“东方锅炉”作为一个典型案例,生

动说明了财务报表的“公允表达”与公司内部的管理舞弊二者并不矛盾。从“东锅”公司的财务报表来看,形式上已经满足了会计准则的要求,没有违反有关的会计法规,公司管理当局只是在报表之外,炒作职工内部股时进行了营私舞弊。因此,如果从专业角度据此指责注册会计师,似乎对注册会计师期望过高。但是,对并非专业人士的社会公众来说,经过注册会计师审核过的公司仍存在巨额欺诈,要说注册会计师没有责任,他们似乎是难以接受的。因此,如何处理财务报表公允表达与查找公司管理当局舞弊一直是国际审计界中的一个难题。例如,美国除了在1988年颁布的第53、54号审计准则说明中,对注册会计师揭露与报告企业舞弊及非法行为的责任作出了明确的规定外,又在1997年颁布的第82号审计准则说明中,再一次强调了注册会计师应对企业存在的舞弊和差错的可能性保持应有的专业关注。如注册会计师在对上市公司进行审计时,必须询问公司管理部门在防止舞弊的问题上采取了什么样的措施,这些措施实施的效果如何?有否发现过舞弊?对已发现的舞弊采取了什么样的行动。通过这些程序,可以形成对管理当局舞弊的威慑力,从而在一定程度上减少舞弊的发生。但在我国独立审计准则中,虽然也包含了注册会计师对企业舞弊予以关注的具体准则,但从目前来看,绝大多数注册会计师仅仅关注财务报表的公允表达,而不太关注上市公司的舞弊现象,这不能不说是一个值得关注的问题。从“东锅”事件看,除了要进一步要求注册会计师在审核上市公司财务报表时应注意公允表达的目标外,同时还要强调注册会计师对公司舞弊现象的关注。实际上,当公司舞弊现象比较严重时,后者的意义要大于前者。

责任编辑 王教育



“会计会计,算算记记,发发工资,报报差旅”——这曾是圈外人士对会计的评价。

此言虽然未免偏颇,但话外音却令人玩味:一些会计人员局限于繁杂的事务,在日复一日、年复一年的重复劳作中,消失了敏锐、进取与激情,剩下的只是封闭、固执甚至迂腐。即使是学习专业知识,也往往只关注“借什么,贷什么”,对知识经济社会急需的外语、计算机等涉猎不足,其境界自然可想而知了。

为什么要开阔眼界和提升境界呢?笔者从一个留学生看问题的视野变化谈起:这位留学生的小学是在山村里上的,他的比较对象仅限于他的同学,能在学校里考第一,就认为和世界第一差不多了;他最羡慕的是有一支六棱的好铅笔,这比当时山村小学用的都是两分钱一支的劣质圆铅笔好多了。后来,他以优异成绩考上了县城的中学。这里都是各村的好学生,自己再不能稳拿第一了,于是产生了嫉妒:比自己好的同学原来都有六棱的好铅笔,自己虽然有了,可是太晚了,天道不公啊!经过几年的苦读,他居然又成为县中第一了。那时,唯一的不满足是没有一支好钢笔。

高中毕业他考上了北京的大学,可谓“朝为田舍郎,暮登天子堂”,在这个世界上还有什么希求呢?可好景不长,学习成绩连中等也保不住了。缘何?原来城里的同学是好铅笔成堆、好钢笔成把,早上鸡蛋牛奶,晚上香茶水果学出来的;想想自己,早上一个窝头还舍不得吃完,给晚上留一半,“合理”又从何谈起呢?

后来他到了国外,亲眼看到了五光十色的西方世界,嫉妒、自卑、怨恨却突然一扫而光了。为什么像毒蛇一样缠绕几十年的幽灵,会在一个早上不翼而飞了呢?原来是选取的比较系统发生了变化,看到的不再是自己的同学、同事和邻居,而是看到了浩瀚无垠、气象万千的世界!

正像这位留学生的小学和中学一样,眼界的狭隘事实上束缚了会计人的境界或世界观。一些人局限在“簿记”的天地里,自得于知道“借什么,贷什么”(当然这些知识首先得掌握好);一些人只会在某笔收支上打“小九九”,而缺乏应有的大局观;一些人过分强调自己,在“管”、“卡”和服务、促进上找不着平衡,更想不到提出改进企业管理和决策的好建议来。思想上的画地为牢和自身的惰性,很容易自觉或不自觉地开展另一种竞赛:向后拉的竞赛。

换一双眼睛,换一副脑子!建立的比较系统应足够大,选择的标准应是科学的。只有这样,我们才会有个好心情,才会有较开阔的视野和永不停歇向上攀登的动力。

知识经济社会的灵魂就是两个字:创新。会计人不应把自己封闭在“算算记记”的小天地里,而应从努力学习、自我完善中发掘创新精神的意蕴,把平面视野扩展到立体比较系统,去积极回应新世纪的召唤!

不畏浮云遮望眼,只缘身在最高层。