



# 企业年度会计报告注册会计师审计之思考

张天旺

近年来,在国家统一要求对三资企业和股份制企业年度财务会计报告进行注册会计师审计的基础上,一些城市相继以地方立法的形式,不同程度地开放其它类型企业的注册会计师业务市场。这样做强化了注册会计师业务的重要作用,带来了注册会计师事业的空前繁荣。但随着注册会计师业务市场的骤然扩大,也带来或加剧了一些矛盾和问题,主要表现在以下几个方面:

(一)市场需求增长较快与注册会计师严重不足的矛盾。以某城市为例,要求进行年审的各类企业少说也有两万家,现有在注册会计师事务所工作的注册会计师和在审计事务所工作有资格从事注册会计师业务的注册审计师总共约 300 人,除去因健康等不能出外勤工作的,实际有资格执业的约 250 人,年审工作要求次年 4 月底结束,按 3 个月有效工作时间计算,平均每位注册会计师至少要一天完成一家企业的年审工作。如果说,在如此短的时间内,保质保量完成年审,对一家业务不多的小企业或许尚可,对业务较多的大、中型企业则显然力不从心。

(二)行政干预与公平竞争严重对立的矛盾。公平竞争是市场经济的基本法则,更应是注册会计师事业发展的基石。现有的会计师事务所绝大多数隶属于政府职能部门,或财政,或工商,或税务,或行业主管,个人合伙性质的事务所寥寥无几。上面要求事务所与挂

使企业重新焕发出新的活力,成为中国海洋化工行业的领头羊。而与此相对应的是,仍然有许多企业还在各自为战,以山东省为例,光是农用车生产厂家叫的响的就有黑豹、巨力、时风等十几个厂家,而省外不但有金蛙、北汽福田等知名厂家,连一汽金杯在今年都准备利用原汽车生产线上马农用车。面对着日益激烈的市场竞争,农用车生产厂家应该及早联合起来,组成企业集团,不仅立足国内竞争,而且要走向国门,走向世界,

靠单位脱钩,自负盈亏,自担风险是一回事,事务所资本投入,利益分配,人事任免与挂靠单位存在千丝万缕的关系又是另一回事。结果是行政干预难以避免,胆大妄为者公开下文指定审计,隐讳者口头“建议”所属的事务所审计。甚至一大型企业集团与一国内名望甚高的会计师事务所合办分所,自家的业务由自家审计,可謂是这一类事例走向极端的典型。

(三)执业规范与执业环境不协调的矛盾。“中国注册会计师独立审计准则”对保证财务会计报告审计的客观性和真实性,制定有明确的执业规范。在执业的过程中,由于收费标准和时间的限制,执业人员不可能去花费太多的精力和时间对众多的有关资产进行实物监盘,有的甚至连抽查也不可能做到。对应收账款、预付账款和银行存款等往来事项的函证,很少有被函证单位给予积极配合的。笔者曾多次发出函证信件,在要求的时间内无一回应。在收费方面,虽然审计业务约定书中对提供审计报告和收费额等有明确的约定,但一旦被审计单位收到的不是无保留意见的审计报告,会计师事务所也就很难与之正常结算,审计款难以收回。

鉴于存在以上矛盾和出现的反常现象,笔者提出如下建议:

(一)开放执业市场必须与注册会计师力量相适应,宁缺毋滥。注册会计师社会审计的发展对市场经济的有序运转不可或缺,但滥竿充数、鱼目混珠式的注册走向新的辉煌。

(作者单位:山东省文登市财政局)

责任编辑 王教育



会计师泛滥，却会起到相反的影响。注册会计师作为“经济警察”，应该具有很高的业务素质和极强的社会责任感。注册会计师事业健康发展的一个重要保证是注册会计师实力与市场需求相适应，二者之间又以注册会计师数量和质量为先决条件。要在对现有注册会计师实力与注册会计师业务市场规模进行平衡的基础上，适当或有步骤地开放注册会计师业务市场。只有这样，市场经济的有序运转和注册会计师事业的发展才能进入良性循环的轨道。否则，一蹴而就，一哄而起，结果只能是适得其反。

(二) 完善监管体制与加大打击违规力度相配合，决不姑息。注册会计师行业法规体系现已基本具备，目前除了需要进一步完善外，当务之急是要建立注册会计师执业监管制度，纠正重立法轻执法的现象，真正做到注册会计师执业有法可依，违规必纠。首先要建立注册会计师执业监管专职机构，配备与注册会计师执业规模相适应的执法人员。其次要针对违规行为采取相应的措施，将反不正当竞争、反降低审计质量和出具虚假审计报告列入当前的议事日程。可采取不允许会计师事务所承接其挂靠单位或下属企业的审计业务，增大复审注册会计师审计报告比例等对策，以解行政干预注册会计师市场和注册会计师审计报告例行公事的燃眉之势。再次要切实加大打击违规的力度，让违规者感觉到切肤之疼。建议增大注册会计师审计风险管理基金，违规行为一经查实，经济处罚从重，行政处理从严。

(三) 注册会计师素质培养与考查、考核相结合，严格把关。注册会计师人数严重不足，部分注册会计师素质不高的情况在部分城市和地区十分突出。这就要求，一方面各地要积极配合全国统一的注册会计师资格考试，切实做好考试辅导工作；另一方面要注重在职注册会计师实务能力培训，及时组织学习国家有关的最新法规，讨论审计业务中的难点问题，强化注册会计师职业道德建设，经考核或考查不合格的注册会计师不得执业。除此之外，要对会计师事务所的内部管理进行整顿，严明执业规范，严格财务纪律，提高会计师事务所负责人遵纪守法观念。特别需要指出的是，并不是所有通过全国注册会计师资格考试的人，都具备执业注册会计师登记的充分条件。注册会计师协会和监管部门应该通过考查，将那些品行不端，个人利益膨胀，社会责任感极差的人，拒之于注册会计师大门之外，更不能由此类人担任事务所的领导工作。作为“经济警察”，欲正人，先正己，净化注册会计师队伍势在必行。

责任编辑 刘志新

# 国际会计准则有关所得税的新变化及对我国的启示

李凡何斌

1996年10月国际会计准则委员会公布了修订后的国际会计准则第12号——所得税，新准则较1979年发布的准则有一些重要的变化，特别是取消了纳税影响会计法中递延法的使用，这些变化对我国的会计改革也将有一定的启示。

## 一、暂时性差异概念代替了时间性差异概念

原准则中运用的是时间性差异的概念。时间性差异，是指由于一些收入和费用项目包括在应税所得中的期间和包括在会计收益中的时间不一致而产生的一个期间内的应税所得和会计收益之间的差异。时间性差异发生在某一期间，但在以后的一个或若干期间内可以转回。时间性差异是以损益表为基础的概念，即一个时期纳税与会计收益之间的差额，它发生于某一时期但在以后的一期或若干期内转回。

新准则中使用的是暂时性差异概念。暂时性差异，是指某一项资产或负债的价值与计税基础（即因纳税目的而归于这项资产或负债的金额）之间的差额。如果资产表上一项资产的账面价值高于其计税基础，则存在递延税收负债；如果计税基础高于账面价值，则存在递延税收资产。暂时性差异是以资产负债表为基础的概念。

两个概念之间的关系是：所有的时间性差异都是暂时性差异，但某些暂时性