

■ 会计审计

我国国有企业审计中的几个问题研究^{*}

余 玉 苗

(武汉大学 商学院,湖北 武汉 430072)

[作者简介] 余玉苗(1965-),男,安徽金寨人,武汉大学商学院会计系副教授,经济学博士,主要从事财务会计和审计理论研究。

[摘 要] 从强化国有企业监督的客观需要、国家审计具有的优势和注册会计师审计存在的局限性来看,重要的国有企业应当由国家审计机关进行审计,而注册会计师在审计国有中小型企业、国有控股和参股企业方面可发挥积极作用。国有企业会计信息失真和国有资产流失的严重状况决定了国有企业审计的重点内容应当放在财务审计上,制止会计信息失真和国有资产流失的审计目标又决定了国家审计机关审计国有企业宜采取详细审查法。

[关键词] 国有企业;审计主体;审计目标;审计路径

[中图分类号] F 230 [文献标识码] A [文章编号] 1008-2999(2001)01-0081-06

当前我国审计理论界和实际工作部门对如何进行国有企业审计争议较大,涉及的问题主要有怎样合理确定审计主体并进行分工协调、准确把握审计目标和由此决定的审计内容、科学选择实现审计目标的审计路径等。解决好这些问题,对提高我国国有企业审计监督的效能,进而对保障我国国有企业的顺利改革和发展具有积极的意义。

一、国有企业审计的执行主体

为适应建立社会主义市场经济体制的需要,国家审计署于 1992 年底发文指出:今后应逐步改革国有企业审计方式,国家审计机关集中力量审计重点国有企业和财政补贴较多的国有企业,而对大量其它国有企业则改为在注册会计师审计鉴证的基础上进行抽审。1994 年颁布的《审计法》进一步规定:审计机关对与国计民生有重大关系的、接受财政补贴较多的或亏损较大的国有企业,以及国务院和各级地方人民政府指定的其它国有企业,应有计划地定期进行审计。这意味着,国家审计机关要集中精力搞好重点国有企业的审计监督,而不再直接审计非重点国有企业。本来,国有企业审计的主体模式就可以如此合理地确定下来。然而,近年来一些人却主张“所有国有企业(包括中央大型国有企业)都应由注册会计师来审计”、“应加快注册会计师接管国有企业审计业务的步伐”,财政部门甚至还据此制定了《国有企业年度会计报表注册会计师审计暂行办法》和《关于对社会审计机构审计中央国有企业年度会计报表质量进行抽审的实施意见》,作为制度予以推行。我们认为,这种观点和作法在理论上是缺乏充分根据的,至少是片面的;在实践上是有害的,不利于确保对国有企业的有效监督。

1. 从一般理论上讲,国有企业肩负着特殊的社会经济职能,其存在主要与应对市场失灵、提供公共

物品,即满足公共需要密切相关,建立的资金根源于公共财政。因此,国有企业的资金运营成效和职能履行情况理应由代表国家意志和公共利益的国家审计机关进行监督。这是实行民主政治的基本要求,也是政府审计的一种国际惯例。几乎所有国家颁布的《宪法》或专门法都规定,国家审计机关的审计对象包括国有企业。而且,早在 1977 年,作为各国审计机关达成的共识——最高审计机关国际组织第九届会议通过的《审计规则指南》(“利马宣言”)就明确指出:“如果政府持有企业的很多股份,最高审计机关就应对其进行审计。在政府持有多数股份或具有决定性影响时更应如此。”1986 年,该组织第十二次会议发表的《关于绩效审计、国有企业审计和审计质量的总声明》更明确地指出:“在国有企业中,拥有大量的国家资金、政府投资和其它资源,存在充分的受托经济责任,此种责任只有经过最高审计机关的审计才能得到保证”。这说明,对国有企业进行审计监督是各国审计机关承担的相同的职责。在我国,由于经济发展总体水平较低,市场机制不健全,地区经济和社会发展很不平衡,经济增长和发展的压力很大,因而一些本来应由市场机制发挥资源配置作用的一般竞争性生产领域也往往由政府通过兴办大型国有企业的途径加快解决。这些国有企业掌握着巨额处于存量和流量状态的国有资产,其经营好坏事关我国国有经济控制力,事关宏观经济和社会目标的实现。为了保证这些国有大型企业财务会计信息的真实性和资产运营的合法合理性,由处于独立地位、具有较高权威、专门的国家审计机关定期加以监督是十分必要的。对那些不符合大型企业国家标准,但对当地经济和社会发展却十分重要的支柱性国有企业,同理也应由国家审计机关进行定期审计。

2. 国家审计机关负责审计重点国有企业具有很多明显的优势。例如,国家审计是一种行政性经济监督行为,审计机关不可能仅因审计关系而与被审企业之间产生经济利益关系,审计的独立性强;国家审计机关拥有处罚权,可以直接根据审计结果依法对严重违反财经法规、采取各种手段侵蚀国有资产、损害国家利益的被审单位及其有关人员给予经济或行政处罚,或者移交司法或监察部门追究其行政或法律责任,或者曝光其违法违纪行为,从而保证审计监督的严肃性和威慑力;必要时,便于结合资产、负债和损益真实性审计开展厂长经理任期经济责任审计、财经法纪审计或经济效益审计,适应政府对专项性审计服务的需要。

3. 由注册会计师审计重点国有企业短期内存在着不容忽视的局限性。首先,注册会计师审计是一种有偿服务,其收费和业务关系的维系在很大程度上要受制于企业经营者,特别是在国有企业法人治理结构还很不健全、“内部人控制”现象十分严重的现行体制下,注册会计师要保持客观公正性是不大可能的。现实生活中,注册会计师不严格按独立审计准则和职业道德规范执行审计业务的现象并不少见,甚至在审计风险高、审计责任重、审计质量至关众多投资者利益和资本市场秩序的证券上市公司法定审计中,注册会计师提供虚假审计报告的事件也频频曝光。据权威部门调查,投资者对注册会计师审计的信任度 1996 年只有 45%。更何况,目前国有企业产权不明晰,没有人格化的终极所有者来关注注册会计师审计的可信度,在这种缺乏外在压力的情况下,注册会计师有足够的职业责任感去努力提高审计质量吗?其次,注册会计师执行的年报审计是一种标准化的审计业务,其宗旨在于对企业财务报表的真实性、公允性发表审计意见。在审计过程中,注册会计师虽有责任设计和执行恰当的审计程序以合理保证能够查出企业的错误和舞弊行为,但这毕竟不是注册会计师审计的主要目标。由于受审计成本、时效等因素的制约,注册会计师往往不能进行深入审计。对限制审计范围、隐瞒有关证据的企业,注册会计师不能采取任何强制性措施,只能以拒绝发表审计意见的消极方式表明立场;即使对违反会计准则的企业提出了否定意见审计报告,也无多大实际意义,因为许多国有企业很少直接面向资本市场筹资,没有降低会计信息风险的外在压力。对决策失误、经营管理不善、遵守财经法纪不严等原因造成的国有资产流失或损失问题,注册会计师更没有审查的责任和处罚的权力。在当前国有企业普遍存在着严重国有资产流失问题的背景下,审计监督必须以保护国有资产安全为首要目标。而此重任,没有约束力的注册会计师是难以担当的。近一二年来的实践已经暴露出国有企业年报注册会计师审计制度存在着较大缺陷,远没有达到通过注册会计师审计加强国有企业财务会计监督、提高国有企业会计信息质量的预期目的。据财政部

对 100 户经会计师事务所审计的国有企业 1998 年度会计报表抽查发现,大部分事务所的审计工作很不规范,如未遵照独立审计准则的要求签订业务约定书、制订审计计划、履行必要的审计程序和手续、编制完备的审计工作底稿等,致使审计质量低下,企业资产、负债和损益严重失真问题未能披露。一些会计师事务所的审计工作还存在着弄虚作假问题,对隐瞒或虚构利润高达数亿元的企业居然出具了无保留意见审计报告^[1](第 1 版)。这些问题的出现既有事务所一味追求经济利益、不讲职业道德、迎合委托人意愿及国企年报审计风险小、随意对待的主观原因,又有审计环境不好、企业不配合、企业经营困难、不能支付正常审计费用导致必要的审计程序无法执行、年报审计工作集中、时间压力大、突击性强等客观原因。再者,注册会计师以收费方式审计国有企业,既加重了企业的负担,又难免导致国家审计机关现有企业审计资源的闲置,还易产生重复监督、重复抽查、增大监督成本的问题。

综上所述,我们认为,不能将所有国有企业都交由注册会计师审计,至少大型和重点国有企业仍须由国家审计机关进行审计监督。

然而,我们并不否认注册会计师在国有企业的审计中可以发挥积极的、甚至于不可替代的作用。其作用突出表现在:(1)满足国有企业在经营、筹资和投资活动中产生的许多特定的审计服务需求。如国有企业在申请银行贷款或发行企业债券时,可能被银行或债券投资者、信托人要求提供经审计的财务报表,以增强贷款或发债的信用,降低筹资的成本。美国实证会计学家瓦茨(Ross L. Watts)和齐默尔曼(Jerold L. Zimmerman)就曾指出:经过审计的财务报表可以用来达到对债务契约进行监督的目的^[2](第 187 页)。国有企业诸如此类、日益多样化的特定审计服务需求,只能由民间审计组织以个别契约安排的方式及时满足。(2)负责审计国有中小型企业 and 国有控股、参股公司的年度会计报表。我国长期以来将建立国有企业作为实现生产资料公有制和确保国家计划完成的手段,从而导致国有企业数以万计,仅中小型国有企业就有几十万家。实行市场经济体制,完善所有制结构,从战略上调整国有经济布局,必然要求放开搞活中小企业。但由于产权交易的复杂性,中小型国有企业短期内还不可能大面积退出。根据审计的成本效益性原则,授权注册会计师审计中小型国有企业是比较合理的。基于建立科学的公司治理结构、开拓直接融资渠道等考虑,国有企业股份制改造将广泛而深入地进行,这样国有控股和参股公司今后将不断增多,按审计成本全体投资者共同负担和审计效益(主要表现在会计信息风险降低、投资安全性和报酬率提高)全体投资者共享的原则,这类企业的年报也应该依法由社会中介人员——注册会计师来审计。但为了防止注册会计师为牟利而回避、甚至掩饰国有企业存在的会计错误和弊端,保证国有企业审计的效果,国家审计机关必须建立和健全相应的监控体系,如确定执行国企审计业务的事务所的资质、颁布国企审计准则,对审计质量进行抽查等。

而基于保持独立性这一审计的最基本原则,我们以为,内部审计机构不能成为一支独立的国有企业审计力量。但鉴于内部审计是企业内部一个重要的控制系统,通过日常、富有建设性的检查和评价活动,有利于促使企业提高会计和相关信息的真实正确性、保护资产的安全完整、改进经营绩效等,因此国家审计机关和注册会计师在审计国有企业时,可以在评估和测试该企业内部审计适当、有效性的基础上充分利用其工作结果,合理确定审计范围和审计程序,以提高外部审计效率,降低外部审计成本。

二、国有企业审计的目标和内容

我们认为,确立国有企业审计应达到的目标必须紧紧围绕一定时期国有企业的整体状况,同时还要考虑同期国家审计实践的发展水平。就前者而言,虽然国有企业仍是我国国民经济的主体,在我国经济和社会发展中发挥着骨干作用,但勿庸置疑自身存在的问题已较为严重。这里姑且不评价国有企业的经营效率和经营业绩,至少会计信息失真、国有资产流失问题已到了非采取措施加以解决的地步。会计信息失真仅从利润的角度(自然也涉及资产的计价、负债的计量等)主要表现在损益表上“虚盈实亏”、“虚亏实盈”或“零利润”现象。“虚盈实亏”导致企业超分配,会严重侵蚀企业的持续经营能力;而“虚亏实

盈”或“零利润”则会严重损害国家财政收入的稳定增长。而且,会计信息失真还会造成国家以所有者身份对国有企业的经营活动、利润分配进行监督和对企业经营者的经营业绩进行评价,以经济管理者身份对国民经济进行宏观调控缺乏可靠的信息依据。因此,对国有企业的会计信息失真问题迫切需要加以治理。近年来,国有企业的国有资产流失问题更是严重。有些人估计,20世纪90年代中期我国国有资产平均每年流失就已高达500亿元左右,相当于当时财政收入的19.3%;也有人估计,国有资产每天以3.3亿元的速度流失^[3](第165页)。而据世界银行的一份研究报告,我国公共部门(含国有企业)的资产流失约占GDP的8-12%,规模更大^[4](第191页)。国有资产流失,不仅直接危害了国有资产的保值,更严重的是,破坏了经济运行的最根本的制度基础,使整个经济过程无序化并加剧了社会矛盾。毫无疑问,对之也必须下决心和大力气尽快进行整治。由于国有企业会计信息失真和国有资产流失是全局性、系统性的问题,产生的原因很多,如国有企业同其所有者之间的委托代理链条太长、代理人易出现严重的“道德风险”,市场机制、特别是产权交易市场机制不健全,经营管理者 and 会计人员素质低下等,因此必须进行综合治理,但加强和改进审计监督无疑也是一项十分重要的对策。当然,在这种情况下,国有企业的审计监督只能是以提高会计信息的真实正确性、保护国有资产的安全完整和国家所有者权益为首要目标。而且,这一目标应作为统驭国有企业审计工作的一个长期目标确定下来,不能因个人意志或国家审计机关领导人的变更而改变。

就后者而言,我国国家审计虽然经过了10多年的发展,但到目前为止,其总体发展水平仍然较低,远远不能与西方国家的政府审计相比。例如,从审计人员的结构和素质来看,西方国家政府审计机关整个审计人员中经济、企业管理、工程技术、数学、计算机、法律等非会计审计专业人才所占的比重一般已达30%以上,结构合理;绝大多数审计人员又都持有注册会计师、注册信息系统审计师、注册内部审计师、注册管理会计师、注册银行审计师、注册政府会计师等职业资格或水平证书,且得到充分的职业继续教育,素质较高。良好的人力资源为国有企业审计领域的不断拓宽、审计内容的不断深化提供了有力保证,即审计工作的重点已从制约性的财务审计转向以审查和评价经济活动的经济性、效率性和效果性为标志的绩效审计和以环境审计为代表的社会责任审计上,审计的建设性作用大大增强。而我国国家审计机关审计人员中非会计审计人才较少,取得职业资格的会计审计人才更是寥寥无几。这种状况在短期内还不可能发生根本性改变,它自然会制约我国国有企业审计内容的深化。

治理会计信息失真、保护国有资产安全和权益这一审计目标的导向与审计机关审计人员结构和素质的现状共同决定了,现阶段我国国有企业审计的内容应以财务审计为重点,而不能不顾现实,像西方国家一样转向以绩效审计为重点。以财务审计为重点,具体来说,就是要:(1)着重审查企业资产、负债和损益的真实性和财务会计信息的正确性,监督企业严格按会计准则和会计制度进行资产和负债的计量与披露、收入利得和费用损失的确认与计量,揭示企业不良资产、账外资产、闲置资产等状况和企业因提供担保、发生经济纠纷等而产生的或有损失,消除重要的会计错误和报表“粉饰”问题,使企业的财务状况和经营成果得以真实反映;(2)注意发现和依法查处企业经营管理者 and 内部职工违反财经法纪、以各种手段侵蚀国有资产的行为,特别是要揭露和处罚企业在股份制改造、中外合资或联营、产权交易(拍卖、兼并、破产)、对外投资、购销业务等过程中的资产流失问题,以及企业经营者转移、私分、挥霍国有资产的不法行为。事实上,国家审计机关也只有将国有企业财务审计搞好了,才能为今后逐步开展经济效益审计奠定坚实的基础。这是因为,掌握真实、正确的会计信息毕竟是科学评价企业经济效益水平的前提条件,设立严密的资产保护制度,减少、杜绝漏洞和损失又是提高企业经济效益的重要措施。

国有企业即使由注册会计师进行审计,以对会计报表的真实、公允性发表意见为主要审计目标,也应当努力确保审计质量。如通过强化对执行国有企业审计业务的会计师事务所的监管,促使注册会计师严格遵照独立审计准则的要求,揭示可能导致会计报表失实的重大错误和弊端;制定专门的国有企业审计准则公告,要求注册会计师在对年报出具审计报告时,附送未调整不符事项汇总表 and 已调整重大事项汇总表,以保证企业会计信息的充分披露;允许会计师事务所采取期中分散预审、年终确认和追办审计

手续的方法,以解决年终时间紧迫、审计工作过于集中的矛盾等,从而在不影响审计时效的情况下提高审计质量。

三、国有企业审计的技术路径

与国有企业审计内容的确定一样,我国国有企业审计应采用的技术路径同样取决于国有企业审计的目标和审计实践的发展水平。此处的审计技术路径专指按审查被审事项的详细程度划分的第一层次的审计方法,包括详细审计和抽样审计两大种,而不是指各种搜集审计证据的处于第二层次的具体方法或手续,如监督性盘点、观察、函证、验算、分析性复核等,因为这些具体的方法各种审计主体在各种情况下(即无论企业内部控制制度的可依赖程度如何、抽样审计运用与否、样本规模大小、审计人员素质高低)都必须采用。

在前述国有企业审计目标的导向下和审计内容的限定下,我们认为现阶段国家审计机关审计国有企业时采用详查法是必要的。理由是:(1)只有这样才能尽量地揭示和纠正当前严重的会计信息失真和国有资产流失问题;(2)在许多国有企业财务会计和管理基础薄弱、缺乏必要的或严格执行的内部控制制度,从而导致控制风险很高的情况下,采用详查法更有利于最大限度地降低审计风险;(3)我国国家审计机关人员素质的现状(受过抽样审计系统训练的人较少)也决定了审计机关采用的审计方法仍只能是详细审计法。如不顾以上客观情况的限制强行推行抽样审计法,特别是对审计人员业务技能要求较高的统计抽样法,势必会使审计人员承担过高的信赖过度风险和误受风险,最终作出错误的审计结论,有损国家审计的权威。值得指出的是,抽样审计的广泛运用毕竟是现代审计的一个重要特征,在企业规模不断扩大、经济业务日趋复杂的背景下,且是提高审计效率、节省审计资源的必然选择。因此,国家审计机关应加强人员培训,在一些内部控制健全且执行有效的国有企业按从判断抽样法向统计抽样法逐步推进的原则进行抽样审计法运用的试点。对那些内部控制存在严重缺陷的国有企业也应积极以出具“审计意见书”的形式予以指出,并提出改进建议,以便为今后采用抽样审计法奠定良好的制度基础,同时也可以帮助和促进这些企业加强内部控制、改善经营管理。

由于注册会计师审计国有企业一般以对会计报表发表审计意见为主要目标,即对会计报表的真实、公允性提供一个合理的保证,而不是担保会计信息绝对无错(事实上,由于受审计成本、时效的制约,注册会计师也无法提供这种担保),因此不必采用详查法。但鉴于上述我国国有企业会计信息失真、内部控制薄弱的现状,注册会计师在采用抽样审计法时,仍须特别注重评估审计的固有和控制风险水平,并通过增加样本量和使用科学的抽样方法来努力降低抽样风险,通过精心设计实质性测试程序和手续,加强审计实施过程的监督指导来有效地减少非抽样风险,以最终提高国企会计报表审计质量。

四、结 论

根据本文分析,我们可以概括得出下面几点结论:

1. 基于国有企业的特殊社会经济职能、国家审计的优势和我国注册会计师审计存在的缺陷,大型和重要的国有企业必须由国家审计机关直接进行定期的审计监督。而对国有中小型企业和国有控股、参股公司则可依法授权或委托注册会计师进行审计鉴证。建立这种分工负责的国有企业审计主体模式,既可实现对国有企业的全面监督,又有利于保证对重要国有企业的审计深度,从而提高整个国有企业的审计质量。

2. 国有企业会计信息失真和国有资产严重流失的问题,以及国家审计机关人员结构单一、受过现代审计方法系统训练的人员较少的现状决定了,在较长时期内国有企业审计的内容应以财务审计,而不是绩效审计为重点,主要目标应放在治理会计信息失真、提高会计信息质量和制止国有资产流失、保护国

有资产安全上。

3. 国有企业审计的目标、国有企业内部控制的情况及国家审计人员的知识背景则又决定了国家审计机关现阶段在审计国有企业时宜采用详细审查法,以更好地确保审计效果,但应积极创造条件进行在内部控制结构测评基础上的抽样审计法运用的试点,以便增强企业的内部控制功能,并在将来能够提高审计效率。而注册会计师审计国有企业基于审计意见的性质和审计成本、时效的制约,可以、也应当采用抽样审计法。

[参 考 文 献]

- [1] 财政部发布第三号会计信息质量抽查公告[N]. 中国财经报:财会世界周刊,1999-12-23.
- [2] [美] 瓦茨,齐默尔曼. 实证会计理论[M]. 陈少华,等译. 大连:东北财经大学出版社,1999.
- [3] 金碚. 何去何从——当代中国的国有企业问题[M]. 北京:今日中国出版社,1997.
- [4] 杨瑞龙. 现代企业产权制度[M]. 北京:中国人民大学出版社,1995.

(责任编辑 邹惠卿)

State-owned Enterprise Audit in China Some Problems

YU Yu-miao

(Wuhan University Business School, Wuhan 430072, Hubei, China)

Biography YU Yu-miao (1965-), male, Associate professor, Wuhan University Business School. majoring in financial accounting and audit.

Abstract Considering the essentiality of strengthening the supervision over state-owned enterprises (SOEs), superiority of government audit and inherent limitations of CPA attestation, large-scale and significant SOEs should be audited by the national audit office (NAO). The audit of SOEs should be aimed at safeguarding the state's assets and controlling the lacking fidelity of financial accounting information. So it is necessary for NAO to adopt detailed audit technique to audit SOEs.

Key words state-owned enterprise; audit subject; audit objective; audit method