

制定经济责任审计准则之设想

何艳青

(西南财经大学会计学院 成都 610074)

【摘要】 本文针对我国经济责任审计的政策法规、审计准则及会计准则的变化,分析了制定经济责任审计准则的必要性,并在此基础上提出了制定经济责任审计准则的设想。

【关键词】 经济责任审计 审计准则

一、我国经济责任审计法规的发展状况

经济责任审计是在我国改革开放过程中形成的一种审计制度。在1985年前后,黑龙江、辽宁等省的审计部门鉴于“工厂搞垮,厂长提拔”的深刻教训,对工商企业开展了厂长(经理)离任经济责任审计。此后,各省市在开展厂长(经理)离任经济责任审计的同时,又试行了地方党政机关领导干部离任经济责任审计,收到了良好的效果,并引起了国务院各部门和各省、自治区、直辖市及各地市党政机关领导的重视。从此,逐渐形成了任期经济责任审计制度。

《全民所有制工业企业厂长工作条例》是1986年9月中共中央、国务院颁发的条例。该条例首次提出“厂长离任前,企业主管机关(或会同干部管理机关)可以提请审计机关对厂长进行经济责任审计评议”。该条例的这一规定为任期经济责任审计的发展起到了重要的推动作用。1986年12月,审计署根

据中共中央和国务院颁发的条例发出了《审计署关于开展厂长离任经济责任审计工作几个问题的通知》,对企业厂长任期经济责任审计的内容作了具体规定。从此,任期经济责任审计便成为审计机关的一项新任务。此时的经济责任审计还只限于对厂长(经理)的离任经济责任审计,真正的经济责任审计还未提上日程。

1998年1月,中纪委第二次会议明确提出将任期经济责任审计作为一项制度在全国推行,会议决议:对国有企业、县(市)直属部门和事业单位,乡(镇)党委、政府主要领导干部,要实行离任经济责任审计制度,未经审计不得离任。有条件的地方可扩大范围。由此可见,对相关人员的经济责任审计的重要性已逐步被人们所认识,应完善经济责任审计制度,对其加以严格规范,逐步在全国推行。

1999年中共中央办公厅和国务院办公厅联合发布了《县

据中共中央和国务院颁发的条例发出了《审计署关于开展厂长离任经济责任审计工作几个问题的通知》,对企业厂长任期经济责任审计的内容作了具体规定。从此,任期经济责任审计便成为审计机关的一项新任务。此时的经济责任审计还只限于对厂长(经理)的离任经济责任审计,真正的经济责任审计还未提上日程。

1998年1月,中纪委第二次会议明确提出将任期经济责任审计作为一项制度在全国推行,会议决议:对国有企业、县(市)直属部门和事业单位,乡(镇)党委、政府主要领导干部,要实行离任经济责任审计制度,未经审计不得离任。有条件的地方可扩大范围。由此可见,对相关人员的经济责任审计的重要性已逐步被人们所认识,应完善经济责任审计制度,对其加以严格规范,逐步在全国推行。

1999年中共中央办公厅和国务院办公厅联合发布了《县

得税5万元。

“以前年度损益调整”科目余额=20-5=15(万元),转入利润分配。

借:以前年度损益调整 15万元;贷:利润分配——未分配利润 15万元。

再根据调增的净利润分别按10%提取法定盈余公积。

借:利润分配——未分配利润 1.5万元;贷:盈余公积——法定盈余公积 1.5万元。

据以上所作会计处理,企业可以调整年度会计报表相关项目的数字。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则——应用指南.北京:经济科学出版社,2006
3. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2007
4. 梁玉梅. 购建活动在非正常中断期间借款费用的处理.中国乡镇企业会计,2007;4

级以下党政领导干部任期经济责任审计暂行规定》和《国有企业及国有控股企业领导人员任期经济责任审计暂行规定》，推动了经济责任审计工作在全国普遍展开。中共中央办公厅和国务院办公厅的两个“暂行规定”对我国的经济责任审计给予了充分肯定，从政策上拓宽了经济责任审计的发展空间，为我国经济责任审计迈上新台阶提供了政策保障。

2006年2月28日，第十届全国人民代表大会常务委员第二十次会议通过了《全国人民代表大会常务委员会关于修改〈中华人民共和国审计法〉的决定》，并以第48号主席令予以发布，自2006年6月1日起施行。修订后的《审计法》首次明确了经济责任审计的法律地位，为开展经济责任审计进一步提供了法律依据。

但是，总的来看，我国关于经济责任审计的法规还处于零散状态，未成体系，经济责任审计准则还是空白。因此，制定经济责任审计准则具有重要的现实意义。

二、我国经济责任审计面临的新环境：企业会计准则、注册会计师审计准则的变化

1. 企业会计准则的变化。2006年2月颁布的企业会计准则虽然没有关于经济责任审计的专门项目，但会计准则体系对经济责任事项的确认、计量和报告等相关要求已经在以下几个方面得到了体现。

(1) 会计目标。《企业会计准则——基本准则》规定，财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务会计报告使用者作出经济决策。随着经济体制改革的深入，经济主体逐渐多元化，原有的会计目标定位已不能适应新形势的需要，现行会计准则体系适应经济形势变化的需要，明确地提出了会计目标要在反映企业受托经济责任履行情况的同时，向会计信息使用者提供决策有用的信息。会计目标的调整不仅满足了企业决策的要求，而且也有利于提高会计信息的质量。

(2) 资产减值。我国原有的会计制度没有对预计资产的未来现金流量做出相关的规定，《企业会计准则第8号——资产减值》规定，预计资产的未来现金流量，应当以经企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据，以及该预算或者预测期之后年份稳定的或者递减的增长率为基础。企业管理层如能证明递增的增长率是合理的，可以递增的增长率为基础。这体现了对企业管理层经济责任的重视。

(3) 企业年金基金。《企业会计准则第10号——企业年金基金》是企业会计准则体系新增加的内容。企业年金基金运营形成的各项负债包括：应付证券清算款、应付受益人待遇、应付受托人管理费、应付托管人管理费、应付投资管理人管理费、应交税费、卖出回购证券款、应付利息、应付佣金和其他应付款等。应付受托人管理费和应付托管人管理费的定义体现了受托经济责任的内涵和意义。

2. 注册会计师审计准则的变化。注册会计师审计准则体系的建立，体现了我国市场经济不断深化和资本市场进一步发展对注册会计师行业建设的新要求，是对我国审计理论和

实务的全面总结，对于维护市场经济秩序和社会公众利益、促进资本市场健康发展和提高对外开放水平、提高执业质量、提升职业诚信等具有重大而深远的意义。

(1) 关于审计报告中管理层和注册会计师责任的认定。审计准则进一步明确了管理层与注册会计师的责任，指出会计报表的编制是被审计单位管理当局的责任，注册会计师的责任是在实施审计工作的基础上对会计报表发表意见。从而明确了被审计单位管理层对会计报表的受托经济责任和注册会计师的审计责任。

(2) 关于防止舞弊方面的责任认定。《中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计中对舞弊的考虑》界定了注册会计师在财务报表审计中对发现和报告舞弊的责任，并界定了治理层、管理层和注册会计师三方各自对防止和发现舞弊的责任。

(3) 关于内部控制的责任认定。内部控制是被审计单位为了合理保证财务报告的可靠性、经营的效率和效果以及对法律法规的遵守，由治理层、管理层和其他人员设计和执行的政策和程序。审计准则明确了治理层、管理层实施内部控制以及注册会计师评价内部控制的责任。

三、制定经济责任审计准则的必要性

1. 为实现经济责任审计的制度化 and 规范化，我国有必要制定经济责任审计准则。2006年2月修订的《审计法》确定了经济责任审计的法律地位，对经济责任审计结果的运用提出了新的要求，各地方为了适应这一新的要求，努力推进经济责任审计工作的深入开展，制定了有关经济责任审计的实施办法和规定。但从整体来看，我国关于指导经济责任审计实施的规定还没有形成体系，经济责任审计准则的建设落后于经济责任审计实务的开展。为实现经济责任审计的制度化 and 规范化，我国有必要制定经济责任审计准则。

2. 为实现与国际惯例的趋同，我国有必要制定经济责任审计准则。经济责任审计是适应社会主义市场经济发展而建立的一种新的审计制度，是我国的一项独特且独立的审计类型或审计模式。按照国际惯例，任何特定类型的审计制度都应制定相应的审计准则予以规范。但由于经济责任审计是一个新事物，在国内、国际，它都没有成熟的经验可以借鉴，因而需要我们的审计机构和各相关部门在工作中大胆实践，不断探索和创新，制定出专门规范经济责任审计行为的审计准则，并付诸实施，以不断提高经济责任审计质量，促进经济责任审计工作健康地发展，使之成为国际社会认可的审计制度。

3. 面对企业会计准则和注册会计师审计准则的变化，我国有必要制定经济责任审计准则。

(1) 经济责任审计准则应当与注册会计师审计准则和企业会计准则共同起到贯彻经济责任法规的作用。注册会计师审计准则虽然还存在一些不足，但毕竟已建立了一个初步框架；受托经济责任事项的会计处理也已见诸我国企业会计准则体系。本文第一部分已经述及经济责任审计的政策规定，可以说经济责任审计的大原则已经确定。然而，现阶段我国关于经济责任审计具体操作规程的专项准则尚未提上日程，这不

能不说是我国经济责任审计体系的一大缺陷。

(2)经济责任审计准则作为经济责任审计理论与实践的核心环节,在经济责任审计运行体系中起着重要作用。然而,由于经济责任审计准则的缺位,造成经济责任审计理论与实践相脱节,审计人员进行经济责任审计时无规可循,这不仅会导致经济责任审计工作的随意性,加大审计风险,而且会导致经济责任审计难以深入下去。

(3)注册会计师审计准则的一般规定难以满足对经济责任审计活动的具体实务进行指导的要求。新颁布的注册会计师审计准则对企业经济业务的审计只做出了原则性规定,尚未对具体的经济业务做出审计规定。显然,这对审计人员提出了更高的要求,同时也要求企业管理层忠实地履行受托经济责任,并如实地反映受托经济责任的履行情况。在这种情况下,要求相关部门尽早制定出经济责任审计准则,使审计人员在执业过程中有规可依。

四、制定经济责任审计准则的设想

1. 制定经济责任审计准则的基本原则。

(1)前瞻性原则。即经济责任审计准则的研究和制定应具有前瞻性,不仅要要对目前进行的经济责任审计活动进行规范,而且要对目前虽未进行而在将来会开展的经济责任审计活动进行预期规范。具体来说,鉴于受托经济责任问题的复杂性和多变性,我们必须对未来将发生的事项有所预计,因此要为经济责任审计准则的发展留有余地,以便在新问题出现时采取有效措施,防止出现负面效应。

(2)可操作性原则。从一定程度上讲,经济责任审计是用来联系经济责任审计实践和理论研究的桥梁,它既是经济责任审计理论研究的成果,又是对经济责任审计实践的直接指导,因此,经济责任审计准则一定要具有可操作性。经济责任审计是我国的一项独特的审计形式,虽然不像注册会计师审计准则那样有国外理论研究成果可供直接借鉴,但是,我国的经济责任审计准则完全可以从我国的经济责任审计环境出发,吸收相关法规的成功经验和审计积累的理论成果,制定出具有较强操作性的经济责任审计准则。

(3)公平、公开原则。经济责任审计准则制定过程的公开性是保证经济责任审计准则制定过程公平的基本条件。提高经济责任审计准则制定过程的公开性、透明性,尽量发动社会力量参与评价,充分听取有关各方的意见,从而使最终制定的经济责任审计准则能更好地顾及各方的利益。只有这样,经济责任审计准则才能得到审计理论界和实务界的普遍认可,从而对审计实务发挥指导作用。

(4)与经济责任审计组织体系一致的原则。根据我国审计组织体系的特征,审计准则一定要适应审计组织的状况。由于目前专门从事经济责任审计的组织主要是审计署,所以本文提及的经济责任审计准则应适应审计署的组织特征与组织状况。对于经济责任审计准则的制定,应该在相应审计组织机构的基础上综合考虑,同时还要保证《审计法》、注册会计师审计准则和经济责任审计准则的相对独立。

2. 经济责任审计准则构建的着眼点。在现有审计法规和

审计准则的基础上,我国经济责任审计准则的构建应该从以下几个方面考虑:

(1)在不改变现有审计准则体系的情况下,把经济责任审计准则的制定作为突破口,加快注册会计师审计准则的建设。

(2)经济责任审计准则既要体现传统审计的普遍适应性,又要体现经济责任审计的独特性,体现我国独特的审计模式规则,最好以业务准则的形式颁布。

(3)经济责任审计是审计的一个分支,是审计的一种特殊形式。所以,经济责任审计准则应与注册会计师审计准则相协调,满足注册会计师审计准则的一般原则。

3. 经济责任审计准则的其他考虑。经济责任审计准则的构建还应当考虑以下几个问题:

(1)明确经济责任审计对象范围。经济责任审计直接针对受托行为人履责情况。关于经济责任审计对象有两种观点。一种观点认为,党的领导、政府(部门)领导、董事长、总经理等单位一把手及拥有较大权力的二把手都为经济责任审计的对象。另一种观点认为,经济责任审计的对象只能是政府(部门)领导和企业的董事长。党的领导没有具体、明确的经济责任,故应不予审计,总经理不属于企业的法人代表也不该对其进行审计。对于经济责任审计对象的分歧,也是理论界和实务界非常重视并经常产生疑惑的一个问题。经济责任审计准则有责任对经济责任审计对象有所规定。

(2)明确经济责任审计的具体类型。经济责任审计类型的确定,实质上是对审计对象范围的具体化。经济责任审计的具体类型是最终决定审计程序、审计方法和审计成本的影响因素。从我国经济体制和组织结构的特点来看,经济责任审计的具体类型主要包括以下几种:①国有企业及国有控股企业领导干部经济责任审计;②党政机关、事业单位领导干部经济责任审计;③区(市)县长经济责任审计;④乡镇长(党委书记)经济责任审计。随着社会经济的发展,经济责任审计的具体种类也在不断地变化和发展,呈现出复杂性的特点,这对经济责任审计准则的制定提出了更高的要求。

(3)明确经济责任审计报告的方向及其表达方式。各类经济责任审计报告既要向审计委托人呈报,又要按组织原则向上级领导机关呈报,同时要建立不同类型经济责任审计结果的公示制度,使之接受社会公众的监督。

综上所述,笔者认为,我国应尽快制定经济责任审计准则,为经济责任审计实践活动提供指南,使其制度化、规范化。制定经济责任审计准则时,应着眼于企业会计准则、注册会计师审计准则变化的现实情况,针对受托行为人履责情况,提出明确的执行规则。

主要参考文献

1. 李卓,宋玉.新会计准则下的管理者信托责任.财会月刊(会计),2006;6
2. 蔡春,陈晓媛.关于经济责任审计的定位、作用及未来发展之研究.审计研究,2007;1
3. 简燕玲,辛旭.经济责任审计有关问题的探讨.审计研究,2006;1