



盈余管理的审计责任透视



复旦大学管理学院 王文辉

会计报告被称为经济语言,然而盈余管理却把会计报告变成骗人的工具。注册会计师被誉为经济警察,可盈余管理并不在注册会计师的审计责任范围之内,成了无人管的审计盲区。我国经济正处在向市场经济转轨时期,尚不健全的市场机制给盈余管理的操作留下了较大的空间。

一、盈余管理及其特点

按照国外学者Paul M.Healy和James M.Wahlen的定义,盈余管理发生在管理当局运用职业判断编制财务报告和通过规划交易以变更财务报告时,旨在误导那些以公司的经营业绩为决策基础的利益关系人,或影响那些以会计报告为基础的契约后果。盈余管理具有四个特点:

1. 盈余管理的动机是获利。企业进行盈余管理就是在不同会计期间人为地调节利润的高低,实现筹资动机、管理报酬动机、避税动机等。如雅戈尔公司2002年4月通过关联方交易投资7 798万元收购某置业公司,后者当年就为雅戈尔公司贡献了1.2亿元净利润,依靠这项关联交易,雅戈尔公司2002年净利润由实际下降14.9%变为增长24.8%,并随后发行可转换债券,其经营业绩出现了神奇的变化。

2. 盈余管理的后果是误导“利益关系人的决策”或影响“契约的后果”。由于企业盈余是评价企业经营业绩与风险的主要指标,因此,不真实的盈余数据就会影响利益关系人的正确判断,从而影响他们的决策和契约的后果。

3. 盈余管理的途径是职业判断和规划交易。盈余管理主要利用职业判断和规划交易,在可操纵性应计利润上做文章。例如:为增发股票,长安汽车公司2002年前三季度累计计提了30 600万元的销售补偿费,年底不仅冲回前期预提的销

事项及其审计具体目标,必须列入审计内容。例如,对某行政单位进行预算执行及其他财务收支审计的审计前调查发现,该单位有公房出租业务,但审计内容中如果没有安排对公房租金的审计,这样的审计内容设定就是不全面的。又如对某行政单位进行预算执行审计的审计前调查发现,该单位有行政收费业务,但审计内容只设定了对行政收费入账是否及时、完整的审查,并没有设定对行政收费是否合法的审查,这样的审计内容也是不完整的。相反,不符合审计目标要求的非审计范围内的审计事项及其审计具体目标,则不必列为审计内容。如果总目标没有安排效益性的审查、评价,则有关审计事项的效益性审计目标就可以不列入审计内容。

四、审计目标在审计重点确定中的运用

审计重点是指对实现审计总目标和审计具体目标有重

售补偿费,而且还冲回2001年计提的销售补偿费10 272万元,仅此一项就增加当年利润49%;为实现上市的南方航空公司,2003年通过变更折旧政策,由连续三年亏损变为连续三年盈利,从而打开了上市融资的大门。

4. 盈余管理具有一定的合法性。盈余管理与利润操纵不同,两者的共同点都是通过改变企业的盈余信息,获取利益。区别在于是否违法。盈余管理产生的条件是会计政策的可选择性。不论是国外还是国内,在制定会计规范时都留有一定的灵活性,允许企业根据自身的情况来选择相应的会计政策,因而企业能以合法手段调节利润。而利润操纵则是采用违法手段改变企业的盈余信息来获取不正当的利益。

二、盈余管理对会计信息质量的危害

会计是反映和监督经济活动的一种管理工作,其生成的信息有助于有关各方了解企业财务状况、经营成果和现金流量,并据以做出经济决策。盈余管理虽有一定的合法性,但它破坏了会计信息的质量要求,因而具有较大的危害性。

1. 盈余管理违背了客观性原则。会计信息是为了满足会计信息使用者决策需要,因此,客观性是对会计信息的基本要求。客观性要求会计核算应当以实际发生的交易或事项为依据,如实反映企业的财务状况、经营成果,做到内容真实、数据准确、资料可靠。而盈余管理通过掩饰企业财务的客观真实状况,误导相关利益人。如连续三年亏损的ST轻骑,2002年采取全额计提大股东欠款准备的方法,一次性巨亏34亿元,2003年上半年在经营亏损699万元的情况下,依靠大股东偿还部分已经计提准备的欠款,神奇地实现盈利1 614万元,堂而皇之地提出恢复上市申请。显然,此时利润指标已经不能真实反映企

要影响的审计事项。审计重点应当围绕审计总目标、审计范围、审计内容和审计具体目标的要求来确定。比如,真实性审计目标要求审计人员重点关注可能存在弄虚作假的审计事项;合法性审计目标要求审计人员重点关注容易发生违法乱纪问题的审计事项;效益性审计目标要求审计人员重点关注有节约潜力、影响效率的审计事项。

至于哪些审计事项有弄虚作假、违法乱纪、增加效益的可能则要根据审计前调查所获取的信息来确定。就真实性、合法性审计而言,这些信息一般包括根据被审计单位当年的财务资料运用分析性复核所确定的重大差异点;以前审计中发现过重大问题的地方;被审计单位会计政策发生重大变化所涉及的方面或新出现的业务;社会公众关注的有关被审计单位的热点问题;有关人员举报的问题等等。☐

业的实际经营状况,也不是企业经营的真实成果。

2. 盈余管理违背了可比性原则。利益相关者在决策时还需要将本企业与其他企业的经营情况做比较。因此,会计指标应当口径一致、相互可比,只要是相同的交易或事项,就应当采用相同的会计处理方法。然而,由于盈余管理人为地调节利润,使会计数据失去了可比性。财政部规定,在被投资企业资不抵债的情况下,投资企业编制合并报表时可增设“未确认的投资损失”项目,以冲抵多合并的损失。有些企业却利用此规定钻空子。如ST银广夏在2003年上半年亏损89万元的情况下,通过加入740万元的“未确认的投资损失”,变成盈利651万元;海南航空公司则对资不抵债的子公司采取了相反的处理方法,增加亏损1 405万元。上述两家公司实用主义的会计政策选择,显然违背了会计信息的可比性。

3. 盈余管理违背了一贯性原则。一贯性原则要求企业的会计核算方法前后各期应保持一致,以便于使用者对会计信息的理解。然而,盈余管理为了达到调节利润的目的,不顾交易或事项的连贯性,随意改变会计核算方法,选择对自己有利的会计政策。这显然违背了会计核算的一贯性。

4. 盈余管理违背了相关性原则。信息的价值在于与决策相关,相关性原则要求会计信息具有有助于评价过去的反馈价值和预测未来的价值。盈余管理人为地调节利润在不同会计期间的分布,造成会计信息失真,违背了相关性原则。

5. 盈余管理违背了明晰性原则。会计核算的明晰性原则是为了保证会计信息的有用性,经过盈余管理处理后的会计信息是失真的信息,当然谈不上具备明晰性。因此,盈余管理危害的是会计信息质量,损害的是相关利益人的利益,破坏的是社会经济秩序。

三、必须明确盈余管理的审计责任

会计报告主要为企业外部相关利益人服务,企业外部相关利益人需要对会计信息的客观性、真实性做出判断。由于缺乏专业能力和受成本限制,外部利益相关人需要外部审计来承担帮助判断的工作。因此,保护企业外部相关利益人的权益,发现并揭示被审计企业盈余管理现象及对企业盈利的影响程度,应是审计不可回避的责任。

1. 审计服务的购买人是谁?注册会计师通常受企业管理者委托对企业进行审计,这给人一种假象,好像企业管理者是审计服务的购买人,注册会计师应当向企业管理者负责,满足企业管理者的需求。事实上,审计结果的使用者是相关利益人,如股东、潜在投资者、债权人、政府、企业经营相关方等。按照公平交易原则,谁受益谁就该付费,企业外部相关利益者才是企业审计服务的实际购买人。

2. 审计服务的购买人需要什么样的审计结果?企业外部的相关利益者是审计服务的购买人,因为他们需要外部审计来帮助自己了解企业的真实情况。外部相关利益者购买外部审计的目的是希望通过专业审计人员的工作,来证实企业提供的财务信息是真实的,能客观地反映企业的经营状况,而不会对他们的决策造成误导。

3. 对盈余管理发表提示性审计意见是不可推卸的审计责任。盈余管理通过掩盖企业真实的财务状况误导“利益关系人的决策”或影响“契约的后果”。注册会计师不能以被审计

企业遵守会计准则为借口,而对企业的盈余管理行为和对会计信息使用者的有意误导视而不见、避而不谈。会计准则的宗旨是保证达到质量要求的会计信息有用,审计的职责是保证会计信息的质量。如果存在明显误导相关利益者的情况而不予提示,对外部利益人而言,外部审计就失去了存在的价值。因此,审计面临的不仅仅是诚信问题,更应对企业盈余管理承担明确的审计责任。

四、盈余管理审计应从制度入手

审计盈余管理存在诸多难点:一是会计准则不能完全消除盈余管理的发生。现实经济活动千差万别,不同行业、不同企业会计的核算方法必然存在一些差异。正是会计核算方法的可选择性使企业可以人为调节利润,误导外部相关利益人。二是如何用“过程真实”原则来判定审计责任。一般来说,只要注册会计师按照独立审计准则执业,就不承担报表虚假的审计责任。三是盈余管理审计主要依靠审计师的个人判断,缺乏具体的审计依据。正是这些问题使盈余管理成为外部审计的盲区。为减少盈余管理对相关利益人的误导,完善盈余管理审计工作,必须建立健全的盈余管理审计制度。

1. 增强审计的独立性是实现盈余管理审计的必备条件。虽然审计服务的实际购买方是企业外部相关利益者,但由于对注册会计师的选择、审计费用的支付只能由企业来承担和完成,导致注册会计师对被审计企业的依赖,审计的独立性被削弱。因此,提高违规审计的法律责任和经济成本,及时将未能尽职尽责审计的会计师事务所和从业人员清理出审计市场,是维护审计独立性的重要保障。

2. 完善会计准则是减少盈余管理的重要环节。应在建立会计原则框架的基础上,把握经济活动的新特点、新方式,及时修补会计准则的漏洞,严格限制企业盈余管理。我国对会计准则的制定做了大量工作,然而准则的制定由于受到人们认识的限制,往往会滞后于实践。如目前实际中出现了有些企业通过将亏损转移到控股子公司,利用子公司亏损超过净资产来少计亏损的问题。因此,应当将以规则为导向的美国式准则同强调实质重于形式、以原则为导向的国际会计准则结合起来,制订适合我国的会计准则。审计和会计人员要遵从具体的准则,更要服从会计原则的约束。

3. 明确对盈余管理的法定审计责任是堵住盈余管理的关键。如果审计的任务仅是检查企业会计信息是否按照公认会计准则披露,注册会计师就不会对企业盈余管理发表意见,甚至会协助企业进行盈余管理,进而损害相关人的利益。盈余管理的实质是不顾会计的基本原则,仅从调节利润的角度出发,选取会计准则规定的具体会计处理方法,因而它必然违反实质重于形式、谨慎性等具体会计原则。外部审计不仅要监督企业是否遵循公认会计准则,而且应监督企业是否遵循具体会计原则。外部审计有责任对可能存在的盈余管理行为向会计报表使用者出具提示性审计意见,并指明盈余管理对利润的影响程度,从而增强公众对审计的信任度。

外部审计是为了降低社会交易成本的一种有效制度安排。而盈余管理却在破坏这种制度安排、提高社会交易成本并破坏市场经济秩序。如不能防微杜渐,不受制约的盈余管理最终会变成大问题。☐