

会计师事务所对“新华制药” 的“马后炮”能否免责？

王杏芬(博士)

(重庆工商大学会计学院 重庆 400067)

【摘要】 本文对我国第一例内部控制审计否定意见审计报告的出台背景及原因进行了分析,并提出了完善我国内部控制审计的建议。

【关键词】 会计师事务所 内部控制 审计 否定意见

2012年3月底,同时在深圳交易所和香港交易所上市的公司——新华制药被信永中和会计师事务所出具了否定意见的内部控制审计报告,这是迄今为止中国资本市场2000多家上市公司中首次出现的一份否定意见。这份迟来的否定报告是否表明为其审计的会计师事务所具有超然独立审计的态度,进而是否履行了其应尽的审计职责或者“并不能掩盖该审计事务所的严重失职”(马燕,2012)?其出台的背景是什么?如果一个公司内部控制存在与财务报表相关的重大缺陷,是否

会影响到其财务报表审计报告的类型?这些都是值得我们深思的问题。

一、“新华制药”被出具否定审计意见审计报告

新华制药最近几年年报显示,欣康祺医药一直为其大客户。2011年12月30日,欣康祺医药因涉嫌卷入非法吸收公众存款案被济南市公安局立案侦查。欣康祺医药等五家公司欠新华制药子公司的6073.1万元货款很可能打了水漂。新华制药对此已按80%的比例计提坏账准备合计4858.5万元,致

动并没有影响。因此,如果企业的分公司年度应纳税所得额在30万元以下,则可以考虑将分公司设立为具有独立法人资格的子公司,这样就可以享受小型微利企业的低税率优惠。

例2: 济南惠泉有限责任公司在青岛设立了一家分公司,资产总额为300万元,员工人数为52人。该分公司前三年分别盈利15万元、25万元、30万元,由于分公司没有独立法人资格,需要与总公司合并纳税。假设济南总公司三年全部盈利,请对此情况进行纳税筹划。

筹划方案: 分公司前三年盈利额不大,如果考虑将分公司设立为具有独立法人资格的子公司,则可以满足小型微利企业的标准。

方案一,在青岛设立一家分公司。

该分公司三年实际上缴纳了企业所得税= $(15+25+30) \times 25\%=17.5$ (万元)

分公司税后利润= $70-17.5=52.5$ (万元)

方案二,将分公司设立为具有独立法人资格的子公司。

由于小型子公司和分公司形式上的差异对生产经营活动影响不大,因而我们可以假设二者盈利水平相同。

子公司三年所缴纳的企业所得税= $(15+25+30) \times 20\%=14$ (万元)

子公司税后利润= $70-14=56$ (万元)

由此可见,方案二比方案一少缴纳企业所得税3.5万元($17.5-14$),公司的税后利润提高了3.5万元($56-52.5$)。因此,应当选择方案二。

3. 合理分立企业。如果企业规模超过了小型微利企业的认定标准,但企业各个机构之间可以相对独立地开展业务,则可考虑采取分立企业的方式来享受小型微利企业的优惠待遇。

例3: 潍坊联运运输公司共有10个运输车队,每个运输车队有员工60人,资产总额为750万元,每个车队年均盈利25万元,整个公司年盈利总计250万元,请对潍坊联运进行纳税筹划。

筹划方案: 可以考虑将10个运输车队分别注册为独立的子公司,这样,每个子公司都符合小型微利企业的认定标准。

方案一,潍坊联运不进行企业分立。

应纳企业所得税= $250 \times 25\%=62.5$ (万元)

该公司的税后利润= $250-62.5=187.5$ (万元)

方案二,10个运输车队分别注册为独立的子公司。

应纳企业所得税= $250 \times 20\%=50$ (万元)

该公司的税后利润= $250-50=200$ (万元)

由此可见,方案二比方案一少缴纳企业所得税12.5万元($62.5-50$),公司的税后利润提高了12.5万元($200-187.5$)。因此,应当选择方案二。

如果运输公司某个车队的盈利能力超过了30万元,则可以考虑合理设立更多子公司,从而继续享受小型微利企业的优惠待遇。

主要参考文献

翟继光.新税法下企业纳税筹划.北京:电子工业出版社,2010

使 2011 年度增收不增利。新华制药 2011 年实现营业收入 29.38 亿元,同比增长 12.37%。然而,现实归属于上市公司股东的净利润为 7 602.4 万元,同比下降 21.83%;归属于上市公司股东、扣除非经常性损益的净利润,同比下降 46.42%;经营现金流下降 43.88%。除上述损失外,随后公司的股价也受到严重冲击。2012 年 3 月 15 日,新华制药发布“公司客户欣康祺医药前期经营出现异常,资金链断裂,可能对公司资金回笼产生较大影响”的公告后,其 A 股股价从 3 月 15 日的 5.71 元跌到了 3 月 30 日的 5.26 元,短短半个月下跌了 7.881%。

此外,该公司 2011 年年报显示,公司监事会、独立董事朱宝泉、白慧良、邝志杰审核后认为:报告期内公司全资子公司山东新华医药贸易有限公司对客户授信额度过大导致较大经济损失,公司未能按照《企业内部控制基本规范》和相关规定在所有重大方面保持有效的财务报告内部控制。针对报告期内发现的内部控制缺陷,该公司在内部控制缺陷的整改情况中指出:公司通过建立完善相关制度、增大检查力度等相应措施进行了整改。对子公司控制方面,针对子公司内控制度中缺少多头授信的规定及内控制度执行不严导致对客户授信额度过大造成损失的问题,公司修订印发了《山东新华制药股份有限公司营销信用风险管理办法》,对多头授信做出明确规定,并加大了监督检查力度,以防形成的信用风险。

在此背景下,同时担任其财务报表审计和内部控制审计的信永中和会计师事务所出具了内部控制审计否定意见的审计报告,并在内部控制审计报告中指出该公司内部控制存在以下两个重大缺陷:①新华制药子公司山东新华医药贸易有限公司内部控制制度对多头授信无明确规定。但是,在实际执行中,该医贸公司的鲁中分公司、工业销售部门、商业销售部门等三个部门分别向同一客户授信,使得最终的总授信额度过大。②该医贸公司内部控制制度规定,对客户授信额度不大于该客户的注册资本。但在实际执行中,对部分客户超出客户的注册资本授信,使得授信额度过大,同时医贸公司也存在未授信的发货情况。可见,信永中和会计师事务所是在客户发现并整改内部控制重大缺陷的基础上才发表了否定意见,似乎符合我国内部控制指引的相关规定。

二、会计师事务所的“马后炮”能否免除审计责任

1. 会计师事务所发表的否定意见是否属于“马后炮”?我国《内部控制审计指引》第三十三条规定,注册会计师知悉对企业内部控制自我评价基准日内部控制有效性有重大负面影响的期后事项的,应当对财务报告内部控制发表否定意见。因此,似乎可以断定会计师事务所发表的否定意见不属于“马后炮”。但这里的焦点是,该公司存在的内部控制重大缺陷是否属于期后事项?

期后事项是指会计报表日与审计外勤工作结束日期间发生的,以及审计外勤工作结束日到会计报表公布日期间发生的对会计报表产生影响的事项。期后事项很可能影响审计人员对被审计单位的审计意见,所以审计人员必须对期后事项予以充分关注。期后事项包括对会计报表有直接影响需调整的事项和对会计报表没有直接影响但应予以披露的事项,期

后事项的审核应在整个审计工作即将结束前完成。期后事项分为调整事项和非调整事项两种:对调整事项要调整资产负债表日已编制的会计报表,而对非调整事项仅需在会计报表附注中披露。后者分为或有收益和或有损失,依据金额是否可以合理确定及发生的可能性大小进行相应的会计处理和报表披露。显然,这里的期后事项专门针对的是财务报表审计,并没有针对内部控制缺陷。据了解,我国目前还没有对此做出专门的规定,但是,我们可以比照其实质,对内部控制的期后事项进行分析。由于欣康祺医药 2009 年至今都是新华制药子公司的前三大客户,其授信规定很可能相伴而生,其中存在的内部控制缺陷也可能早就存在。因此,我们可以初步判断,前述事件并不属于期后事项。既然如此,由于信永中和会计师事务所担任新华制药公司 2011 年度的整合审计师,即同时进行财务报表审计和内部控制审计,那么就应当发现 2011 年度内部控制中蕴含的收款信用内部控制设计和实施风险。因此,本文认为,会计师事务所发表的否定意见的行为属于“马后炮”行为。

2. 法律专家和社会公众对会计师事务所的期望:审计师应查出内部控制的重大缺陷。信永中和会计师事务所在给新华制药出具的内控审计报告中指出:重大缺陷是内部控制中存在的、可能导致不能及时防止或发现并纠正财务报表出现重大错报的一项控制缺陷或多项控制缺陷的组合。内部控制具有固有局限性,存在不能防止和发现错报的可能性。此外,由于情况的变化可能导致内部控制变得不恰当,或对控制政策和程序遵循的程度降低,根据内部控制审计结果推测未来内部控制的有效性具有一定风险。

武汉大学法学院教授孟勤国对于审计报告中出现这样的文字表述感到惊异。他指出,审计就是发现潜在的风险,上市公司的内部控制审计是审计工作中的重要一环。制度的缺陷没有审计出来,绝对是负责审计的会计师事务所的责任。而且,内部控制工作的问题一般都不是短时间内存在的,如果公司的内部控制制度并没有发生变化,此前的审计工作不可能毫无察觉。据查阅,信永中和会计师事务所同时是新华制药 A/H 股的审计师,2009 年和 2010 年的审计工作均未提示这些问题。因此,他认为只有两个可能:一是公司内控存在漏洞,而事务所却未发现,这属于工作不尽职;二是发现了漏洞但当时没有提示风险,这性质就更恶劣,涉嫌与公司相互勾结出具欺诈性的审计报告。

的确,在该公司 2011 年 6 月 28 日召开的 2010 年度周年股东大会上,续聘信永中和(香港)会计师事务所有限公司为本公司境外审计师,续聘信永中和会计师事务所为中国审计师。信永中和会计师事务所连续 16 年获聘任,信永中和(香港)会计师事务所有限公司连续 6 年获聘任,且该公司自上市以来均被出具标准无保留意见审计报告。从财务报表审计的角度看,审计的三个阶段都涉及内部控制。首先,在审计计划阶段,要涉及对内部控制进行了解和评估;其次,审计实施阶段需要对内部控制进行穿行测试;最后,在审计终结阶段还需要对内部控制是否存在重大缺陷进行复核。可见,内部控

制的有效与否是财务报表审计中的一个重要环节。如果企业与财务相关的内部控制存在重大缺陷,这就意味着该企业的内部控制不能依赖,那么审计师必须进行大量的实质性测试,采取更多的替代程序。否则,内部控制的重大缺陷很可能导致企业的财务信息存在重大错报风险。联系新华制药公司的财务报表审计,与其内部控制审计被出具否定意见不同,出具了标准无保留意见。这使得人们对此产生了如下怀疑:如果其内部控制存在缺陷,尤其是对企业具有重要性的第一大客户或至少第三大客户的信用额度控制存在重大缺陷的话,该企业以往的坏账准备金的计提是否充分、恰当,今儿其对营业利润乃至净利润产生的直接影响是否更大等,都给企业带来了巨大的风险。

从内部控制审计角度看,内部控制审计必须对客户内部控制的设计和是否存在重大缺陷进行审计,尤其是作为企业四大循环之首的销售与收款循环更是审计的重点领域和关键环节。我国《内部控制审计指引》第七条详细列出在计划审计工作时,注册会计师应当评价对内部控制、财务报表以及审计工作有影响的事项。该条规定中(七)还指出应对内部控制有效性进行初步判断。同时,该指引第十二条规定:注册会计师测试业务层面控制,应当把握重要性原则,结合企业实际、企业内部控制各项应用指引的要求和企业层面控制的测试情况,重点对企业生产经营活动中的重要业务与事项的控制进行测试。前述新华制药子公司的销售款项信用管理显然属于重要的业务与事项,其中的重要客户更应该是重中之重。如果企业重要的客户信用存在重大风险,那么其利润和净现金流都会受到较大冲击。且如果某项控制由拥有必要授权和专业胜任能力的人员按照规定的程序与要求执行,能够实现控制目标,表明该项控制的设计是有效的,否则,无效。因此,注册会计师必须对子公司销售货款信用方面的内部控制设计和实施与维护进行重点测试。

但是,在本案例中,新华制药下属子公司并未对多头授信在内部控制设计方面给出明确的规定,鉴于其可能隐含的重大经营风险,可以确定这显然属于内部控制设计上的重大缺陷,结果导致在实际执行中,其子公司的三个销售部门分别向同一客户授信,使得最终的总授信额度过大,并产生了重大信用风险,进而导致公司当年净盈利和现金流受到重大影响。同时,其子公司也存在未授信的发货情况,即对客户的授信存在设计缺陷。既然事务所对此进行了审计,那么理应对此有所察觉。此外,内部控制制度的实施效果更是内部控制审计的重点。该子公司内部控制制度规定,对客户的授信额度不大于该客户的注册资本。但在实际执行中,对部分客户超出客户的注册资本授信,使得授信额度过大,说明该公司对内部控制的实施效果没有予以高度重视,而事务所也不能逃脱失职的嫌疑。

3. 内部控制审计专业角度的意见:审计师不是万能的。与财务报表审计执业存在社会期望差一样,在内部控制审计中同样存在期望差。正如信永中和所说的,企业内部控制本身也存在缺陷,加上现代审计采取抽样选取部分样本进行实质性程序一样,审计师不是万能的,他不能够保证查出企业内部

控制中存在的任何漏洞。对于内部控制审计,内部控制具有固有限制,存在由于错误或舞弊而导致错报发生和未被发现的可能性。此外,由于情况的变化可能导致内部控制变得不恰当,或降低对控制政策、程序遵循的程度,根据内部控制评价结果推测未来内部控制有效性具有一定的风险。这些观点正是我国《内部控制审计指引》第二十七条规定中(六)内部控制固有局限性的说明段的原文。联系前述法律方面专家对此强烈反对的观点不难发现,审计执业界以及相关政策法规制定部门存在截然相反的两种观点,从而给内部控制审计的实施效果以及相关责任的界定造成了很大的挑战。而且,二者之间存在的巨大差距,反映了财务内部控制审计专业人士与法律专业人士所代表的社会公众的期望差距。因此,如何消除上述差距就成为摆在理论界、实务界面前的一大难题。

对比上述两种观点,本文认为,信永中和会计师事务所应当承担相应的审计责任,即未能及时发现该公司子公司销售收款循环内部控制设计和实施环节存在重大缺陷的责任。这并不与我国《内部控制审计指引》中关于内部控制存在固有限制的说法矛盾,因为上述缺陷不属于内部控制固有限制的范围。

三、完善我国内部控制审计的建议

1. 理论界与实务界应通力协作,尽快出台内部控制审计的新标准。首先,与财务报表审计中重大错报风险的衡量标准一样,目前理论界和实务界对内部控制缺陷的严重程度缺乏定量的标准,因此加大了审计师职业判断的难度,从而不可避免地导致内部控制审计中存在较大的检查风险。其次,由于我国的内部控制才刚刚处于起步阶段,企业在进行内部控制建设时,普遍存在不知如何建设,如何设计、实施与维护等情形,现有的控制手段亟待全面优化、整合和改进。再次,尽快完善内部控制审计报告类型的相关概念,如专门针对内部控制的期后事项,需要具体采取哪些审计程序等。

2. 审计执业界应提升自身专业素养和执业水平,提高审计收费,提前进入现场。与企业目前没有深入了解内部控制操作流程类似,我国的事务所大多不知道什么样的内部控制才是有效的,加上审计收费与单独进行财务报表审计相比没有任何提升,以及人员、审计时间的限制等,造成对内部控制审计并没有全面、深入铺开,结果导致发生了上述事件。因此,呼吁有关部门尽快对上述问题作出积极回应。

3. 借鉴国际和我国香港等地区的先进经验,结合我国国情进行集成创新。香港上市公司聘请的事务所每年在与独立董事沟通时,对任何一点细小的可能出现风险的瑕疵都会提出来,因而就可以及时发现问题,将问题防患于事前,消灭于无形。

【注】本文是教育部规划项目(项目编号:10YJA790191)、重庆市社会科学规划项目(项目编号:2011YBJJ019)、重庆市教委科技项目(项目编号:KJ110721)和重庆工商大学会计学院规划项目等的阶段性成果。

主要参考文献

马燕.多年无视新华制药内控重大缺陷 信永中和被指严重失职.证券日报,2012-04-06