

# IPO审计应注意事项

马醒钟 陈虹 ■

IPO审计是一项复杂且综合性较强的业务项目,通常项目周期很长,涉及到企业的改制以及上市申报的方方面面,尤其还要跟多方中介机构合作,因此,相关业务难度也较高,笔者就IPO审计过程中应当注意的事项作些探讨。

## 一、项目前期安排

1. 了解行业背景。由于项目安排等原因,很多IPO项目的注册会计师很难一开始就熟悉其行业及业务对象特征。因此,笔者认为在前期调查中,应当分两方面进行。一是对行业及企业的整体了解,主要渠道有网络以及一些专业书刊。特别是对于同行业中已预披露或者已上市的公司,要了解客户行业竞争情况和技术特点及其对财务状况的影响;二是利用项目组人员调查的财务数据情况,初步了解及分析企业的财务状况。

### 2. 评价风险因素。

(1) 客户财务报表对外口径差别风险。应当要求IPO承办律师到工商局调阅查询客户工商登记注册资料,到税务机关调阅查询纳税申报资料,到银行调阅查询贷款申请资料,并就相关资料与企业提供给项目组的尽职调查资料进行对比,主要考虑企业有可能存在对外报送不同财务报表及验资报告的情况,尽早了解其对外报告的差异以及具体原因。

(2) 资产产权风险。应当关注账上无形资产、固定资产的所有权证办理情况。该项目的核查也是律师核查的重点,有些资产可能未办理或者无法办理产权,有些资产所有权可能存在潜在纠纷,应考虑这些因素对资产是否构成实质性影响。

(3) 其他方面。如内部控制、对外投资构成、股本结构、缴税情况、成本项目、关联方交易等。内控方面应当关注企业的基本授权审批制度,尤其该关注凭证后附的相关审批手续是否完整。

特别强调的是,对于一个IPO项目,实际上不存在非标准意见的审计报告,因为一旦涉及到非标准意见的审计报告时,就意味着这个项目的谈判失败,笔者认为注册会计师在

尽职调查后,应当就相关的风险因素进行恰当的评估,并且就涉及到可能选用的审计程序以及总体时间进度与相关各方进行必要的沟通,同时提请项目承接合伙人注意,否则投入大量物力及人力后,发现各方很难在某些方面达成共识时,可能已给各方造成不同程度的影响。

## 二、审计过程控制

### (一) 审计程序的选择及底稿的要求

1. 总体分析。对于申报财务报表,当拿到报表未审数或完成审计初稿时,应关注各期、各个报表项目的结构、比例等方面的比较,同时对相关项目的变动做出充分且恰当の説明,以避免对一些重要科目的审计程序有遗漏。

2. 现金流量表与资产负债表及损益表之间的勾稽核对。现金流量也是各方关注重点,因此在复核(或者代编)现金流量表时,尽可能做出调整分录,以清晰反映三张表之间的勾稽关系。

3. 内控审核。与正常年报审计相比,IPO项目的内控审核可选择资料较多,因为在这个过程中,会有律师的专项核查意见以及券商的工作底稿供参考,可以一开始就与企业约定,提供给律师及券商的除专项资料外,其余均额外复印一份给注册会计师,很多资料均可以作为内控审核的直接或者间接依据。如员工劳动关系核查等,可以作为薪资循环测试的底稿。

4. 重大合同的摘录。通常情况下,在审计中可以合理安排一至两名助理人员,完成对重大采购、销售以及融资、投资合同的摘录工作,项目负责人可以根据企业的特点,设计不同的栏次来摘录,对相关资料做好索引,并将摘录的合同条款与相关科目的测试相结合。

### (二) 审计中存在一些问题的处理

1. 涉税事项的调整。收入或者成本方面的调整在审计过程中必然会引起税金的调整。

(1) 所得税的影响。当审计调整涉及到企业以前年度所得税时,对原始报表与申报表的差异进行列报,在发现相关

差异的当期进行调整,并补征入库,具体作法是在税务部门允许的情况下,企业作为自查调整,在以后年度完税入库。不过这种做法的风险是:监管部门可能认为补税引起的规范经营效果需要进一步观察,通常要求企业规范运营一年后再申报。

(2) 增值税的影响。一些收入或者存货的调整项目会涉及到增值税的调整,实务操作中存在两种观点。一种观点是调整增值税,因为考虑到附加税直接影响损益,而且相关金额可能较大;另一种观点是不调整增值税,实际上一些收入或者存货项目的调整对增值税及相关附加税的影响都是时间性差异,因此没有必要调整。笔者认为,除非是金额特别重大,否则没有必要调整增值税,尤其是小额的进项税额或者销项税额,调整的结果会影响税金的账面金额与纳税申报金额,给纳税情况专项审核报告带来不便。

2. 往来款项的核对。不论是应收款项还是应付款项,有些企业仅针对收支流水与客户核对,而忽略了余额的对账,因此注册会计师有必要对其发函询证并考虑回函情况。笔者认为,在操作上,应当建议企业自行清理往来账,必要时,项目负责人应派经验丰富的审计人员参与企业各个对账部门对相关往来账的核对清理。对往来账的差异,处理方法可以归集为两种:(1) 追溯调整,将部分坏账或者费用性质

挂账等进行归集后,统一报公司决策层进行审批调整。值得强调的是:追溯调整应当考虑期后的发生情况,以免调整过度。(2) 继续挂账(主要针对应收款项),通过计提坏账准备使其账面价值归零。

3. 收支审批的整理。有些企业的收支审核过于简单,可能因为原来并没有对账务进行必要的控制,凭证后附的附件仅有相关的银行单据或者未经签章审批的发票,没有建立专门的付款审批,应要求企业补充完整。

4. 成本的考虑。在多数企业核算中,考虑到人工开支的缩减,成本归集和核算通常会被简化,料、工、费的归集和分配有可能只是粗线条,而不是量化到具体的成本项目,而对于注册会计师而言,只有具体到各个成本项目,才能完成相关的审计测试。在产品的大类别上企业会通过一定的方法来区分,否则其对外产品报价失去依据;但具体产品类别上可能会有所忽略。而成本核算本身就是一个实质重于形式的项目,成本核算务必须追求内在的真实性,只有符合内在的真实性,成本的分析才能做到有依据。同时,仍应当向企业强调成本核算的重要性,必要时,为企业重新设计成本核算流程,规范其成本核算。■

(作者单位:福建金融职业技术学院 河北省财政厅)

责任编辑 武献杰

## ● 简讯

### 中注协完成2008年度执业质量检查和处理工作

目前,中注协2008年度会计师事务所执业质量检查和处理工作已经完成。中注协2008年度检查以促进和保障会计师事务所贯彻落实会计审计准则为目标,以具有证券期货从业资格会计师事务所为重点检查对象,全面考察两大准则体系的执行情况,进一步巩固和提升行业执业质量。

2008年,全国各地地方协会共对1246家会计师事务所进行了检查。其中,对31家会计师事务所和57名注册会计师给予了公开谴责,对101家事务所和166名注册会计师给予了行业内通报批评。

为巩固2008年执业质量检查成果,针对检查中发现问题,中注协将分别向受到惩戒的会计师事务所发出整改通知书,向其他被检查的会计师事务所发出整改建议书,要求相关会计师事务所在审计规程、质量控制制度和职业道德等方面进行认真整改,并在规定时间内提交整改报告。

中注协2004年开始实施会计师事务所执业质量检查制度,确定5年为一个检查周期,对全国所有会计师事务所执业质量开展系统检查。到2008年,全国各地地方协会已圆满完成第一个周期的检查工作。在过去5年的检查中,全行业共抽调4300多名注册会计师参加检查工作,对全国6000多家会计师事务所进行了执业质量检查。其中,对存在严重问题的137家会计师事务所和243名注册会计师给予了公开谴责;对435家会计师事务所和623名注册会计师给予了行业内通报批评。

(本刊记者)