

# 2003年上市公司审计报告 非标准意见分析报告(上)

□ 杨志国

## 一、2003年非标准审计报告呈现出的特点

截至2004年6月30日,沪深两市共有1290家上市公司公布了2003年年报。注册会计师对1183家上市公司的会计报表出具了标准审计报告,占全部上市公司的91.71%;对107家上市公司出具了非标准审计报告,占全部上市公司的8.29%。在非标准审计报告中,带强调事项段无保留意见审计报告为58份,占全部审计报告的4.50%,占非标准审计报告的54.21%;保留意见审计报告为28份,占全部审计报告的2.17%,占非标准审计报告的26.17%;无法表示意见审计报告为21份,占全部审计报告的1.63%,占非标准审计报告的19.63%。

从总体上看,2003年非标准审计报告呈现出以下特点:

1、非标准审计报告占全部审计报告的比例递减幅度较大。2001年非标准审计报告占全部审计报告的比例为13.38%,2002年降为13.36%,2003年降为8.29%。在一定程度上表明上市公司会计报表可靠程度提高,整体财务状况和经营业绩有所改善。

2、非标准审计报告在很大程度上传递了上市公司面临的风险。在107家被出具非标准审计报告的上市公司中,有58家为ST或\*ST公司,比例为54.21%;有64家出现亏损,

比例为59.81%,亏损金额达1129943万元;扣除非经常性损益后,有85家出现亏损,比例为79.43%,亏损金额达787061万元。鉴于上述公司有些会计报表存在的问题尚未得到调整或披露,或因审计范围受到限制,有些问题没有查清,估计落实后实际亏损比例和亏损金额可能还会更高。

3、在被出具非标准审计报告的上市公司中,聘请的会计师事务所审计任期短,变更率高。如果将会计师事务所的审计任期与变更率结合起来分析可以发现,出具非标准审计报告的会计师事务所的审计任期低于正常水平0.67年,而变更率则高于正常水平3.15倍。究其原因,一是此类上市公司质地较差,会计师事务所为了规避审计风险,主动辞退审计客户;二是上市公司购买审计意见的动机强烈,当会计师事务所不能满足其要求时,往往通过变更会计师事务所来达到目的。

4、在变更会计师事务所的上市公司中,被出具标准审计报告的比例上升,非标准审计报告严重程度变轻,不排除某些上市公司通过变更会计师事务所购买审计意见。变更会计师事务所的上市公司的审计报告有两个特点,一是标准审计报告比例增加的幅度大大超过了平均水平。2002年、2003年上市公司被出具标准审计报告的比例分别为86.64%、91.71%,增加幅度为5.85%,而变更会计师事务所的分别为62.79%、79.07%,增加幅度为25.93%。二是非标准审计报告

术与操作基础设施的管理和实施方面的有效性及效率,以确保其充分支持系统的目标。(3)资产的保护——对逻辑、环境与会计信息技术基础设施的安全性进行评价,确保其能支持系统保护信息资产的需要,防止信息资产在未经授权的情况下被使用、披露、修

改以及损坏或丢失。(4)灾难恢复与业务持续计划——这些计划是在发生灾难时,能够使系统持续进行业务处理,对这种计划的建立和维护流程需要进行评价。(5)应用系统开发、获得、实施与维护——对应用系统的开发、获得、实施与维护方面所采用的方法

和流程进行评价,以确保其满足系统的业务目标。(6)业务流程评价与风险管理——评估业务系统与处理流程,确保根据系统的业务目标对相应风险实施管理。

(作者单位:长沙理工大学管理学院)

责任编辑 王教育

严重程度变轻,非标准审计报告变为标准审计报告以及非标准审计报告严重程度变轻的比例合计为 25.58%。

5、一些注册会计师对即将暂停上市的公司出具的审计报告类型不恰当,没有提及持续经营问题。由于 20 家 \*ST 公司出现最近 3 年连续亏损的情形,存在即将暂停上市乃至退市的风险,注册会计师应当考虑对审计报告的影响,以提醒会计报表使用人关注其持续经营能力存在的重大不确定性。但从审计报告来看,注册会计师对 4 家上市公司出具了标准审计报告;在出具的非标准审计报告中,有 4 份没有对上市公司持续经营能力存在的重大不确定性提出警示。

6、新修订的《独立审计具体准则第 7 号——审计报告》的施行,从形式到内容均提高了审计报告的质量。在带强调事项段审计报告中,有 70% 的报告在形式上符合要求;在保留意见审计报告中,有 78% 的报告在形式上符合要求;在无法表示意见的审计报告中,有 95% 的报告符合引言段的要求,有 50% 的报告符合意见段的要求。此外,在上市公司公布的年报中,有 0.93% 的审计报告采用了 2002 年旧的格式,说明一些注册会计师没有掌握新修订的审计报告准则,或上市公司沿用了以前版本的审计报告格式,注册会计师在年报公布前没有进一步核对。

从内容上看,在 75 份带强调事项段的审计报告中,除 46 份强调持续经营的审计报告外,其余强调的内容大部分属于重大不确定事项,符合新修订的审计报告准则的要求;但也有少部分强调的内容不属于重大不确定事项,或强调的内容避重就轻。在 28 份保留意见审计报告中,除 5 份对持续经营披露问题以及 1 份因违反企业会计准则和相关会计制度作出保留外,其余均以审计范围受到限制为由作出保留。大部分保留意见审计报告符合新修订的审计报告准则的要求,但也有少部分将违反企业会计准则和相关会计制度与审计范围受到限制相混淆,或保留意见与无法表示意见难以区分。在 21 份无法表示意见审计报告中,绝大部分审计报告是适当的,但不排除有的以无法表示意见替代否定意见。

7、新修订的《独立审计具体准则第 17 号——持续经营》的施行,为注册会计师针对持续经营问题出具审计报告提供了更为明确的标准,提高了审计报告的质量。在 107 份非标准审计报告中,有 66 份涉及持续经营能力存在重大不确定性,其中在强调事项段中明确提及持续经营能力存在重大不确定性的 46 份,在保留事项中明确提及持续经营能力存在重大不确定性的 5 份,在无法表示意见审计报告中明确提及持续经营能力存在重大不确定性的有 15 份。从审计报告质量看,涉及持续经营问题的审计报告大部分符合持续经营准则的要求,但也有少部分审计报告在内容和格式上不符合要求。

8、上市公司会计报表重述现象增多,一些注册会计师

在重新出具审计报告时没有披露原因,或披露的原因令人费解。

## 二、非标准审计报告与审计任期和会计师事务所变更

### (一)非标准审计报告与审计任期

1、审计任期的比较。审计任期是指会计师事务所为上市公司提供审计服务的年限。在披露年报的 1 290 家上市公司中,我们查阅了 1 186 家上市公司披露的审计任期。审计任期最长的为 16 年,最短的为 1 年,平均审计任期为 5.10 年。其中审计任期在 5 年(含 5 年)以下的 719 家,比例为 60.62%;审计任期在 5 年以上 10 年(含 10 年)以下的 365 家,比例为 30.78%;审计任期在 10 年以上的 102 家,比例为 8.60%。在被出具非标准审计报告的 107 家上市公司中,我们查阅了 88 家的审计任期,审计任期最长的为 12 年,最短的为 1 年,平均审计任期为 4.43 年。其中审计任期在 5 年(含 5 年)以下的 61 家,比例为 69.32%;审计任期在 5 年以上 10 年(含 10 年)以下的 20 家,比例为 22.73%;审计任期在 10 年以上的 7 家,比例为 7.95%。

2、审计任期变短的影响。审计任期变短,表明上市公司频繁更换会计师事务所。积极的影响有:(1)向证券市场发出上市公司可能存在问题而与注册会计师产生分歧的警示信号;(2)克服由于存在长期业务关系,前任会计师事务所可能对经营环境中的细微但重要的变化丧失警惕。消极的影响是:(1)会计师事务所在第一年投入的审计成本加大,还可能由于不熟悉公司情况增加审计风险;(2)上市公司通过频繁变更会计师事务所寻找购买审计意见的机会,潜藏着很大的审计风险。

### (二)非标准审计报告与会计师事务所变更

1、审计报告类型的变化。2003 年 86 家上市公司变更了会计师事务所,其中,2002 年被出具标准审计报告的有 51 家,所占比例 59.30%,2003 年有 68 家,所占比例 79.07%,增加幅度为 33.34%。2002 年被出具带强调事项段无保留意见审计报告的有 18 家,所占比例为 20.93%,2003 年有 8 家,所占比例为 9.3%,降低幅度为 55.57%;2002 年被出具保留意见审计报告的有 8 家,所占比例为 9.3%,2003 年有 6 家,所占比例为 6.98%,降低幅度为 24.95%;2002 年被出具无法表示意见审计报告的有 9 家,所占比例为 10.47%,2003 年有 4 家,所占比例为 4.65%,降低幅度为 55.58%。上述各类非标准审计报告比例的综合变动,导致变更会计师事务所的上市公司被出具非标准审计报告比例从 2002 年的 37.21%降低为 2003 年的 20.93%,降低幅度达 43.75%。

从审计报告类型的变化看,在 86 家变更会计师事务所的上市公司中,有 50 家上市公司在 2002 年和 2003 年均被

出具标准审计报告,有10家上市公司在2002年和2003年维持各自的非标准审计报告类型不变,两者合计所占比例为69.77%。有22家通过变更事务所意见类型变轻,所占比例为25.58%。其中18家在2002年被出具非标准审计报告的公司在2003年被出具标准审计报告,4家虽然维持非标准审计报告,但在性质上降低了严重程度。有4家公司审计报告在变更事务所后意见类型变重,其中3家的非标准审计报告在性质上增加了严重程度,1家由2002年的标准审计报告变为2003年的带强调事项段无保留意见审计报告。

2、审计报告类型变化的特征和原因。从上面数据可以看出,变更会计师事务所的上市公司有两个特点,一是标准审计报告比例增加的幅度大大超过了平均增长水平。2002年、2003年上市公司被出具标准审计报告的比例分别为86.64%、91.71%,增加幅度为5.85%,而变更会计师事务所的分别为59.30%、79.07%,增加幅度为33.34%。二是审计报告类型在性质上严重程度变轻,非标准审计报告变为标准审计报告以及非标准审计报告在性质上严重程度变轻的为25.58%。上述特征可能源于以下原因:一是上市公司在2002年被出具非标准审计报告后,按照监管部门的要求进行了整改,会计信息质量出现明显好转;二是不排除个别上市公司通过变更会计师事务所购买审计意见,被出具了标准审计报告,或被出具的非标准审计报告在性质上严重程度变轻。

3、证券监管部门的规定。中国证监会《公开发行证券的公司信息披露编报规则第14号——非标准无保留审计意见及其涉及事项的处理》(以下简称14号文件)规定,“如上市公司拒绝就明显违反会计准则、制度及相关信息披露规范规定的事项做出调整,或者调整后注册会计师认为其仍然明显违反会计准则、制度及相关信息披露规范规定,进而出具了非标准无保留审计意见的,证券交易所应当在上市公司定期报告披露后,立即对其股票实行停牌处理,并要求上市公司限期纠正”。“如上市公司的财务报告被注册会计师出具非标准无保留审计意见,其涉及事项不属于明显违反会计准则、制度及相关信息披露规范规定的,上市公司董事会应当在相应的定期报告中针对该审计意见涉及的事项作出详细说明,包括(但不限于):(1)非标准无保留审计意见涉及事项的基本情况;(2)注册会计师对该事项的基本意见;(3)公司董事会、监事会和管理层等对该事项的意见;(4)该事项对上市公司的影响程度;(5)消除该事项及其影响的可能性;(6)消除该事项及其影响的具体措施”。由于14号文件所作的上述处理规定比较严厉,一些公司慑于压力,对注册会计师提出的调整或披露意见进行整改,提高了会计信息的质量。但也有一些上市公司可能通过变更会计师事务所,获得了标准审计报告,或被出具的非标准审计报告在性质上严重程度变轻。

### 三、非标准审计报告与暂停上市公司

2004年2~6月,沪深两市对20家A股\*ST公司予以暂停上市,其中沪市10家,深市10家。

上市公司股票简称前冠以“\*ST”字样,表明上市公司存在股票终止上市的风险。那么20家\*ST上市公司被出具何种意见类型的审计报告?审计报告是否警示使用者关注公司持续经营能力存在重大不确定性呢?

对20家已连续出现三年亏损的\*ST上市公司,注册会计师出具标准审计报告为4家,所占比例为20%;出具带强调事项段无保留意见审计报告9家,所占比例为45%;出具保留意见审计报告2家,所占比例为10%;出具无法表示意见审计报告有5家,所占比例为25%。

由于20家\*ST上市公司存在即将暂停上市乃至退市的风险,注册会计师应当考虑对审计报告的影响,以提醒会计报表使用人关注。但从审计报告来看,注册会计师对4家\*ST上市公司出了标准审计报告,未对会计报表使用人起到提醒关注的作用;在出具的16份非标准审计报告中,有4份审计报告没有对\*ST上市公司持续经营能力存在的重大不确定性提出警示。例如对1家\*ST上市公司描述了导致持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况,但没有说明持续经营能力存在重大不确定性的事实;对1家\*ST上市公司描述了子公司亏损和为子公司提供担保对会计报表的影响,以及受到中国证监会稽查的情况,但没有对上市公司持续经营能力存在的问题提出警示;对1家\*ST上市公司的应收关联方欠款、土地转让等事项进行强调,但未描述导致持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况,以及持续经营能力存在重大不确定性的事实;对1家\*ST上市公司因无法判断应收款项的存在性及计提的坏账准备的恰当性而出具无法表示意见的审计报告,但没有描述导致持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况,以及持续经营能力存在重大不确定性的事实。

### 四、从形式上对非标准审计报告的分析

(一)强调事项段(包括无保留意见、保留意见和无法表示意见增加的强调事项段)

1、独立审计准则的规定。审计报告的强调事项段是指审计报告中位于意见段之后对重大事项予以强调的段落。近几年,一些注册会计师利用强调事项代替发表保留意见、无法表示意见甚至否定意见的现象时有发生,导致审计报告意见类型出现混乱。为了解决滥用强调事项段的问题,我国自2003年7月1日起施行的《独立审计具体准则第7号——审计报告》明确了增加强调事项段的情况。准则第二十二条规定:“当存在可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况,且不影响已发表的意见时,注册会计师应

当在审计报告的意见段之后增加强调事项段对此予以强调。当存在可能对会计报表产生重大影响的不确定事项(持续经营问题除外)、且不影响已发表的意见时,注册会计师应当考虑在审计报告的意见段之后增加强调事项段对此予以强调。注册会计师应当在强调事项段中指明,该段内容仅用于提醒会计报表使用人关注,并不影响已发表的意见。”

2、对强调事项段的分析。为了检查注册会计师遵守新修订的审计报告准则中有关强调事项段规定的情况,我们对2003年带强调事项段的审计报告进行了分析。主要从两个方面观察:(1)是否将强调事项严格限制在持续经营问题和重大不确定事项;(2)是否在强调事项段中明确提醒强调事项内容“仅用于提醒会计报表使用人关注,并不影响已发表的意见”。情况是:2003年带强调事项段的审计报告共有75份,其中带强调事项段无保留意见审计报告为58份,带强调事项段保留意见审计报告为16份,带强调事项段无法表示意见审计报告为1份。在75份审计报告中,完全符合强调事项内容(将强调事项严格限制在持续经营问题和重大不确定事项)的有55份,比例为73.33%;不完全符合强调事项内容(除了强调持续经营问题和重大不确定事项外,还强调其他内容,或强调的内容有些牵强附会)的有17份,比例为22.67%;完全不符合强调事项要求的有3份,比例为4%。在75份审计报告中,符合在强调事项段中明确提醒“强调事项内容并不影响已发表的意见”措辞的有66份,比例为88%;不符合的有9家,比例为12%。

### (二)保留意见

1、独立审计准则的规定。新修订的审计报告准则第十八条规定:“如果认为会计报表就其整体而言是公允的,但还存在下列情形之一时,注册会计师应当出具保留意见的审计报告:(一)会计政策的选用、会计估计的作出或会计报表的披露不符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定,虽影响重大,但不至于出具否定意见的审计报告;(二)因审计范围受到限制,无法获取充分、适当的审计证据,虽影响重大,但不至于出具无法表示意见的审计报告。当出具保留意见的审计报告时,注册会计师应当在意见段中使用‘除……的影响外’等专业术语。如因审计范围受到限制,注册会计师还应当在范围段中提及这一情况。”

2、对保留意见审计报告的分析。为了检查注册会计师在出具保留意见时,是否在意见段使用“除……的影响外”等专业术语,以及当审计范围受到限制时,是否在范围段中提及这一情况,我们对2003年28份保留意见审计报告(包括16份带强调事项段保留意见审计报告)进行了分析。在28份保留意见审计报告中,有22份符合使用“除……的影响外”等专业术语的要求,比例为78.57%;有6家不符合要求,比例为21.43%。在28份保留意见审计报告中,除5份对持续经营问题和1份因违反企业会计准则和相关会计制

度作出保留外,其余22份均涉及审计范围受到限制,符合在范围段中提及这一情况要求的有15家,比例为68.18%;不符合要求的有7家,比例为31.82%。

为什么保留意见审计报告要说明保留事项产生的影响?这是因为,保留意见适用于被审计单位没有遵守国家的企业会计准则和相关会计制度的规定,或注册会计师的审计范围受到限制。只有当注册会计师认为会计报表就其整体而言是公允的,但还存在对会计报表产生重大影响的情形,才能出具保留意见审计报告。如果注册会计师认为所报告的情形对会计报表产生的影响极为严重,则应出具否定意见或无法表示意见的审计报告。因此,明确保留事项所产生的影响程度就很有必要。注册会计师在判断重要性时,应当考虑有关事项潜在影响的性质和范围以及在会计报表中的重要程度。当注册会计师出具保留意见的审计报告时,应当在意见段中表明保留意见是关于对会计报表可能产生的影响而不是关于保留事项或审计范围受到限制本身。

此外,如果因审计范围受到限制而出具保留意见,还要在审计报告范围段中说明受到限制这一情况。明确这一限制,可以使会计报表使用人清楚地了解,因为审计范围受到限制,无法获取充分、适当的审计证据,注册会计师才出具保留意见的审计报告。

### (三)无法表示意见

1、独立审计准则的规定。新修订的审计报告准则第二十条规定:“如果审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛,不能获取充分、适当的审计证据,以至无法对会计报表发表意见,注册会计师应当出具无法表示意见的审计报告。当出具无法表示意见的审计报告时,注册会计师应当删除引言段中对自身责任的描述以及范围段,并在意见段中使用‘由于审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛’、‘我们无法对上述会计报表发表意见’等专业术语。”

2、对无法表示意见审计报告的分析。为了检查注册会计师在出具无法表示意见审计报告时,是否删除引言段中对自身责任的描述以及范围段,并在意见段中使用“由于审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛”、“我们无法对上述会计报表发表意见”等专业术语,我们对2003年21份无法表示意见审计报告(包括1份带强调事项段无法表示意见审计报告)进行了分析。在21份无法表示意见审计报告中,有20份符合删除引言段中对自身责任的描述以及范围段的要求,比例为95.24%;有1份不符合要求,比例为4.76%。在意见段中完整使用“由于审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛”、“我们无法对上述会计报表发表意见”等专业术语的审计报告有11份,比例为52.38%,未完整使用或不使用上述等专业术语的审计报告有10份,比例为47.62%。此外,在引言段中不应使用而使

# 企业增值税专项审计

## 如何入手

□ 陈现刚

企业增值税专项审计,是税收审计的难点、重点,笔者认为,在进行企业增值税专项审计时应掌握以下几点:

1、全面了解企业的基本情况。了解企业目前的经营情况,包括主营、兼营项目,年销售收入额,淡旺季分布情况,经营方式及销售对象分布情况;投资情况;企业的水、煤、电开支情况,原材料耗费情况;主要管理人员基本情况及从业人数,工资计算及发放表、账簿工资记录等。

2、查看会计凭证、账簿和报表。仔细查看和对照原始凭证和记账凭证,看是否存在以下问题:漏记收入;以旧换新、以物易物、以货抵债未记或少记销售收入;购进在建工程用材料抵扣进项税;购进用于职工福利及个人消费物资抵扣进项税;用购进固定资产和固定资产运费发票抵扣进项税;将固定资产拆成散件分开开票以抵扣进项税。

查看账簿中年度之间的结转是否一致。查当年各账户发生额及余额情况,从中发现线索。看“应收账款”是否存在贷方余额,“预收账款”贷方余额是否长期挂账,如果存在此

种情况,应对照库存产成品账目及出库单据,看货物是否发出,如果发出再看是否及时记入“产品销售收入”。

检查会计报表时,首先看增值税申报表各项逻辑关系是否正确,进项、销项及应纳税额的计算是否正确;其次看资产负债表应收账款增加额是否大于存货的减少额,如果差额很大,就应审计“应收账款”和“商品销售收入”,看是否有商品发出,未结转销售;再次看损益表产品销售收入、产品销售成本之间是否相匹配;最后对比企业与同行业的平均收益率,过低过高则说明可能存在账外收入。

3、从相关资料入手,查看是否存在以下问题:增值税电脑发票是否按税务机关的要求进行认证;开票与收款单位是否不一致,即票款异地;有无运管所或税务机关代开的运费发票抵扣进项税;铁路运费票有没有抵扣除运费和基金以外的项目;专用发票的填开是否符合规定;等等。

4、审计销售发票。结合库存商品账,审计企业销项发票的开具内容是否具有真实的货物交易;填开项目是否齐全;

用了“审计了”措辞的有6份,比例为28.57%;在意见段不应使用而使用了“我们认为”措辞的有4份,比例为19.05%。

#### (四)其他不符合审计报告要求的情形

在出具的标准审计报告中,有11家上市公司是按已废止的审计报告格式公布的审计报告,占标准审计报告的比例为0.93%。经与有关会计师事务所联系,会计师事务所称是上市公司失误所致。上市公司按已废止的格式披露审计报告,严重影响了审计报告的法律效力。因此,注册会计师在出具报告后应当注意以下问题:一是在出具审计报告时,签字注册会计师应当严格遵守现行《独立审计具体准则第7号——审计报告》的规定,不得擅自变动审计报告基本内容和格式。二是在上市公司披露年报前,签字注册会计师应当审核年报中包含的已审计会计报表和审计报告,保证相关内容与本所的审计结果和出具的审计报告相一致。三是

在上市公司披露年报后,签字注册会计师应当及时阅读。一旦发现年报中的相关内容与本所的审计结果和出具的审计报告不一致,签字注册会计师应当立即提请上市公司予以纠正,以消除潜在影响。四是必要时,签字注册会计师应当向中国注册会计师协会和证券监管机构报告有关情况,并发布公告说明这一事实,让会计报表使用人予以了解。

此外,还有20家上市公司公布的标准审计报告存在其他缺陷,比例为1.69%。审计报告的缺陷主要表现在:(1)出具标准审计报告时,误用非标准审计报告的措辞;(2)在审计报告意见段后面注明附送的会计报表和会计报表附注;(3)审计报告不写明签字注册会计师的名字;(4)审计报告不写明会计师事务所的名称;(5)审计报告不注明报告日期;(6)审计报告没有正文;等等。(未完待续)

(作者单位:中国注册会计师协会)

责任编辑 闵超