



上市公司年报审计结果评析

*** ** 河北科技师范学院 田利军(博士) 金惠新 王亦明 *** **

【摘要】 2004年年报审计工作已经结束,与历年相比,非标意见审计报告数量和比例有所回升;非标意见与年报披露日期、盈利水平、是否为ST公司存在明显的相关关系;后任注册会计师保持了应有的执业谨慎;国际“四大”会计师事务所出具的非标意见审计报告少于非“四大”。从总体上看,审计意见在定性上基本恰当,但仍有以轻代重的现象。

【关键词】 审计意见 ST 非标意见 持续经营

一、总体情况

截止到2005年6月30日,会计师事务所审计上市公司2004年年度会计报表的工作已基本结束,共为1 376家上市公司出具了审计报告。2003年年末沪深证券交易所A股、B股上市公司共1 285家,2004年新增上市公司104家,除8家2004年至2005年初退市的上市公司外,共1 381家上市公司应披露经审计的2004年年报。在1 376份审计报告中,标准无保留意见审计报告1 228份,带强调事项段的无保留意见审计报告69份,保留意见审计报告32份,带强调事项段的保留意见审计报告20份,无法表示意见审计报告27份,非标意见审计报告共148份,所占比例为10.76%。

2003年、2004年连续两年审计报告类型完全一致的公司共有1 241家(包括2004年新上市的公司104家),其中同为标准无保留意见的有1 200家,同为带强调事项段的无保留意见的有22家,同为保留意见的有12家,同为无法表示意见的有7家。2003年、2004年审计意见类型不同的公司共134家,其中2003年为标准无保留意见而2004年为非标意见的有79家,2003年为非标意见而2004年为标准无保留意见的有30家,2003年、2004年均为非标意见但具体类型不一致的有25家。

二、主要特点

1. 非标意见审计报告数量和比例有所回升。 非标意见指标准无保留意见以外的其他意见,包括带强调事项段的无保留意见、保留意见、带强调事项段的保留意见、否定意见和无法表示意见。2000年之后非标意见审计报告逐年下降,2003年达到近10年来的最低点,2004年略有回升。这说明年报披露质量有了大幅提高。而且由于沪深证券交易所对上市公司2004年年报披露提出了新的要求,从而使上市公司规避非标意见的动机明显增强,也使注册会计师提出的调整或披露建议更加被重视。

2. 非标意见垂青年报“末班车”。 由表1可知,2004年年报披露的高峰期在2005年的3、4月份,而非标意见审计报告出具的高峰期却集中在4月份。非标意见审计报告比例在1~3月份变化不大,而4月份突增到18.9%。如果按周计算,2005年的前16周共有1 144家上市公司披露年报,累计出具非标意见审计报告54份,非标意见比例为4.72%;而法定披露的最后一期(4

月23日~4月30日)共有228家上市公司披露年报,出具非标意见审计报告竟达87份,占第17周发布年报的上市公司总数的38.16%,占非标意见总数的58.78%。整个4月份出具的非标意见审计报告占非标意见审计报告总数的83.78%。

表1

月 份	1	2	3	4	4~6
年报披露总数	39	131	546	656	4
非标意见数量	2	4	14	124	4
非标意见比例	5.13%	3.05%	2.56%	18.9%	100%

“问题公司”往往到4月底法定截止日前夕才披露年报,这种行为习性才是预计非标意见审计报告变动趋势的内在依据。这些“困难户”因有“难言之隐”,持续经营能力不强,对年报盈亏的性质和数量都非常在意,往往会在会计上进行特殊的技术处理,这自然容易招致非标意见。同时,为求得注册会计师的认同,上市公司与注册会计师可能需要更长时间的沟通,这也会影响到年报披露的时间。

3. 非标意见与上市公司财务状况存在着显著的伴生关系。 2004年沪深两市年报加权平均每股收益为0.241 1元,而被出具非标意见审计报告的148家上市公司平均每股收益为-0.815 5元。2004年共有174家上市公司出现亏损,其中94家被出具非标意见审计报告,占亏损公司总数的54.02%。表2显示,非标意见与上市公司的财务状况存在显著的伴生关系,即每股收益越低,审计意见越严厉。27家被出具无法表示意见审计报告的上市公司平均每股收益最低;被出具无法表示意见审计报告的上市公司均为亏损公司,被出具带强调事项段的保留意见审计报告、保留意见审计报告、带强调事项段的无保留意见审计报告的上市公司中亏损公司分别占73.68%、59.38%和47.82%。

4. 非标意见定格“非标”处境。 2004年共有131家ST公司公布年报,其中有69家上市公司被出具非标意见审计报告,占“ST族”的半壁江山。其中,被出具带强调事项段的无保留意见审计报告的有31家,占ST公司总数的23.66%;被出具保留意见审计报告的有6家,所占比例为4.58%;被出具带强调事项段的保留意见审计报告的有7家,所占比例为5.34%;被出具无法表示意见审计报告的有25家,所占比例为19.08%。被出具标

表2 非标意见与每股收益的关系

审计意见	带强调事项段的无保留意见	保留意见	带强调事项段的保留意见	无法表示意见
平均每股收益(元)	-0.421 4	-0.362 5	-0.909 7	-2.499 2
获非标意见公司(家)	69	32	20	27
其中亏损公司(家)	33	19	15	27
亏损公司比例	47.83%	59.38%	75%	100%

准无保留意见审计报告的62家ST公司有47家在2004年盈利,持续经营能力有了转机,摆脱了暂停上市及退市的威胁。这也就是说,只有15家未盈利的ST公司获得标准无保留意见。由此可知,是否ST与审计意见类型显著正相关,ST公司更可能被出具非标意见审计报告;审计意见类型与盈亏、盈亏与ST之间存在正相关关系。这说明注册会计师已经充分关注到ST公司所面临的审计风险,并采取了谨慎态度。

5.“四大”出具非标意见审计报告的比率低于非“四大”。2004年年度报告中,共有56家会计师事务所出具了非标意见审计报告,占参与年审的72家会计师事务所的77.78%。而1997~2001年这一比例分别为14.73%、53.33%、63.33%、63.83%、63.64%。比较历史数据可以发现,出具非标意见审计报告的会计师事务所数量大体呈上升趋势,这说明会计师事务所风险意识增强,执业越来越谨慎。在参与年审的72家会计师事务所中“四大”拥有117家客户,出具了9份非标意见审计报告,加权平均非标比率为7.69%;68家非“四大”会计师事务所为1 259家上市公司出具了审计报告,其中非标意见审计报告为139份,加权平均非标比率为11.04%。如果我们以会计师事务所或注册会计师出具非标意见的频率作为独立性的替代指标,可以得出国内会计师事务所(包括非“四大”的国际会计师事务所)的独立性不低于国际“四大”的结论。

三、审计意见类型分析

1.标准无保留意见。标准无保留意见意味着被审计单位会计报表的编制不存在合法性问题,即符合会计准则和相关会计制度的规定;会计报表总体反映是公允的,能够满足特定多数的利益相关者的共同需要。2004年共出具1 228份标准无保留意见审计报告,占总数的89.24%。课题组随机抽取100份作为样本进行测试,结果表明,从定性上看总体是恰当的,合格率为98%,只有湘火炬和沈阳机床这两个公司的审计报告存在瑕疵。湖南开元会计师事务所对2004年湘火炬年报出具了标准无保留意见审计报告,但湘火炬在进行财务处理时,未将5.7亿元的银行定期存单及对应的应付票据反映在会计报表中,从而导致资产负债表同时虚减巨额资产和负债。该事项肯定会影响会计报表使用者的决策和判断,显然,出具标准无保留意见审计报告是不合适的。

2.带强调事项段的无保留意见。带强调事项段的无保留意见自1996年以来始终为非标意见的主体部分。虽然其占非标意见总数的比例在2004年首次降至50%以下,但其绝对数和相对数仍远远高于其他类型的非标意见。

带强调事项段的无保留意见表示认可企业的会计处理,仅就特定事项提醒会计报表使用者关注。此类意见出具的前提是管理当局已经进行了恰当的会计处理和披露,强调事项不能弥补管理当局处理不确定事项的缺陷,或目前存在、过去

存在、应当存在的证据。在69份带强调事项段的无保留意见审计报告中,涉及持续经营问题的有36份,仅强调重大不确定性的有8份,两者合计44份,占2004年带强调事项段的无保留意见审计报告总数的63.77%。其余25份带强调事项段的无保留意见审计报告则涉及借款逾期、为关联方提供担保以及应收账款的可收回性等问题。这些问题大多与持续经营或重大不确定性没有关联或关联性较差,没有强调的必要。因为强调事项并不是软保留,如果问题的严重程度超过重要性水平,即会影响会计报表使用者的决策和判断,就应当出具保留意见或否定意见的审计报告;如果问题在金额或性质上对会计报表没有实质性影响则不必提及。

课题组发现,不完全符合强调事项要求(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)的审计报告有21份,比例为30.43%;完全不符合强调事项要求的审计报告有4份,比例为5.8%。在69份带强调事项段的无保留意见审计报告中,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59份,比例为85.51%;不符合的有10份,比例为14.49%。这说明仍有部分注册会计师不能把握审计报告的形式或内容,甚至避重就轻,对于深层次、实质性的问题轻描淡写,而对细枝末节却长篇累牍。

3.保留意见。保留意见是历年非标意见中除带强调事项段的无保留意见以外的“大户”。2004年共出具保留意见审计报告32份,带强调事项段的保留意见审计报告19份,无论是绝对数还是相对数,与历年相比都有了较大幅度的增长。

出具保留意见审计报告意味着被审计单位没有遵守国家颁布的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。出具的前提是会计报表整体是公允的,但还存在对会计报表产生重大影响的情况,该情况的严重程度超过会计报表的重要性水平,即该事项会影响会计报表使用者的决策和判断。从总体上看,注册会计师出具的51份保留意见审计报告(包括带强调事项段的保留意见审计报告)是比较适当的。其中有34份以审计范围受限为由做出保留,11份对持续经营问题做出保留,其余的涉及应收账款的可收回性及对外担保(如精密股份)、对外担保的可收回性不确定及逾期借款(如ST屯河)、控股子公司存在大额对外债权(如实达集团)、控股股东占用资金等。不存在因违反会计准则和相关会计制度而做出保留的情况,但有2份审计报告在范围段中说明受到限制这一情况,但从其保留的内容看,却是违反会计准则和相关会计制度规定的。这表明有些审计报告保留定性不准、逻辑不清、表述不当。

20份带强调事项段的保留意见审计报告中有11份强调持续经营,8份强调重大不确定性事项,1份强调国债转让截至审计报告日未办理过户手续。从总体上看,带强调事项段的保留意见审计报告比带强调事项段的无保留意见审计报告在形式和内容上更符合审计报告准则的相关要求。

4.无法表示意见。从理论上讲,只有审计范围严重受限才可以出具无法表示意见审计报告,而且注册会计师有义务采取积极措施消除相关受限,如当预定的审计程序受到限制而



谈会计师事务所的合伙文化建设

江西财经大学 蒋尧明 宋瑞晰

【摘要】 优秀的合伙文化是强制性制度变迁的润滑剂,优秀的合伙文化和会计师事务所合伙制度可以相互影响和渗透,优秀的合伙文化有助于协调由于规模不断扩大而给合伙制会计师事务所带来的矛盾。合伙文化对于合伙制的推行和运作十分重要。

【关键词】 合伙文化 合伙制 会计师事务所

针对近年来会计师事务所发生的一系列涉及“诚信危机”的事件,部分学者认为应强制实行普通合伙制,而更多的学者则认为有限责任合伙制更适合会计师事务所的发展现状,因为合伙制一方面可以加强注册会计师的责任感和危机意识,另一方面有利于对外建立起其勇于承担个人责任的专业人士形象。但是,要真正发挥合伙制的促进作用,除了制度本身的建设之外,还应发展会计师事务所的合伙文化。本文就建设会计师事务所的合伙文化的有关问题作以下探讨。

一、合伙文化建设对合伙制会计师事务所的重要性

相对于制度,文化一直被视为一种“虚”的东西。但在企业内部,这一“虚”的文化却始终是其发展的助推器,在会计师事务所内也一样。而正是由于对合伙制和合伙文化的错误理解,才导致了目前一些不良体制的形成和部分合伙制会计师事务所的夭折。因此,提高对合伙文化重要性的认识,将对合伙制的有效推行产生重要影响。

1. 优秀的合伙文化是强制性制度变迁的润滑剂,有利于

影响对会计报表相关项目的判断时,注册会计师应尝试实施其他替代程序。因无法获得注册会计师的工作底稿,我们无法知道当审计范围受限时注册会计师是否采取了替代程序。但我们不排除当注册会计师发现违规问题时会以审计范围受限为由以无法表示意见替代否定意见。中国注册会计师协会一再强调,审计范围受限不等同于会计报表存在错报或不确定事项。而无法表示意见与否定意见区分的难点就在于持续经营的不确定性。理论上,如果注册会计师认定会计报表所依据的持续经营假设不再合理则应当出具否定意见审计报告,如果不能判定会计报表所依据假设的合理性则可以出具无法表示意见审计报告。然而持续经营能力本身就具有重大不确定性,尤其在我国的股市。一方面,注册会计师很难判断持续经营假设的合理性,即使注册会计师否定了被审计单位的持续经营能力,被审计单位仍可能会死而复生,如1998年和1999年重庆天健会计师事务所和上海众华沪银会计师事务所分别为红光实业和商业网点就持续经营问题出具否定意见审计报告,但次年两家公司均未退市。另一方面,局外人很难判断注册会计师是否确切了解被审计单位的持续经营能力,

合伙制的推行。我国会计师事务所是依靠强制性制度安排所形成的组织,不同于在市场经济条件下自发形成的组织形式。这样的制度安排给会计师事务所带来了诸多不适。此时,优秀的合伙文化就可以作为润滑剂,对这种强制性制度安排起到减震作用,从而促进合伙制组织的发展。

2. 优秀的合伙文化促进会计师事务所内部治理机制的完善和合伙制的有效运行。合伙制会计师事务所在管理方面存在的问题很突出,要解决这些问题,除借助于合理的合伙制度外,还必须辅之以优秀的合伙文化。会计师事务所成立之初会建立内部规章制度,但制度要被广泛遵守则需要依靠共同的价值观、道德观以及相应的行为方式,这就需把各种价值观念渗透到会计师事务所的运行过程中,使其变成人们的自觉意识和行为力量。在会计师事务所发展过程中,合伙制度和合伙文化不断地相互影响和渗透,推进会计师事务所的发展,忽视任何一方,都将使整个会计师事务所的发展面临巨大障碍。因此,在会计师事务所内建立优秀的合伙文化,

而且上市公司会极力排斥否定意见。因此,注册会计师从降低风险和取悦客户角度考虑,当企业的持续经营存在严重问题时,一般会出具无法表示意见审计报告。通过对24份无法表示意见审计报告的分析,我们发现了一些持续经营假设不太合理的上市公司,如*ST华圣、*ST龙涤等,但这些公司能否起死回生的确很难知晓,我国政府的输血救市或债务重组很可能会改变企业的命运。因此,我们只能遗憾地推测,未来我国审计市场将很难见到否定意见审计报告。

【注】 本文为河北省秦皇岛科技局2005年人文社科研究项目“知识管理在企业中的适用性导入”(课题编号200536)部分研究成果。

主要参考文献

- ①梁惠元.沪深两市1 376家上市公司如期披露2004年年报.深圳商报,2005-05-09
- ②王璐.2004年报落幕:上市公司业绩快速增长.上海证券报,2005-04-30
- ③田利军.持续经营能力的判断与审计意见类型.审计与经济研究,2004;5