

上市公司审计报告意见类型分析

——基于上市公司2009~2013年年报的统计数据

徐贵丽(副教授), 李雅素

(山东英才学院经济管理学院, 济南 250100)

【摘要】 本文对2009~2013年上市公司年报审计的报告意见类型进行了描述性统计分析, 由此得出的结论是: 标准无保留审计报告意见与非标准审计报告意见的趋势呈现鲜明对比, 前者呈上升趋势, 后者则呈下降趋势, 但前者中带强调事项段的无保留意见所占的比重很大, 而保留意见所占比重却相对减小。本文同时对沪深两市主板与中小板上市公司、ST类公司的审计报告意见分布情况以及非标准审计报告意见出具的原因进行了剖析, 最后从完善相关法规、把ST类公司作为重点审计领域、规范上市公司行为等方面提出了建议。

【关键词】 审计意见类型; 非标准审计意见; 主板企业与中小板企业

审计报告作为会计师事务所及其注册会计师的工作成果, 是审计质量的最终体现, 是投资者、债权人等各利益相关者对上市公司做出投资决策和评价的依据。2014年5月19日中国注册会计师协会网站公布了2013年最后一期年报审计快报, 共2 534家上市公司如期公布了审计报告。为了研究会计师事务所已公布审计报告意见的类型, 本文搜集了2009~2013年5年上市公司年报审计报告, 对此进行了描述性统计分析, 以期发现目前审计市场中存在的问题, 并提出有针对性的对策与建议。

一、样本选取及数据统计

本文搜集了沪深两市上市公司2009~2013年近5年上市公司审计报告, 对数据进行了系统化整理与分析, 以探索其变化趋势, 并探究产生这种趋势的原因。本文数据来自中国注册会计师协会网站和国泰安数据库。

(一) 2009~2013年上市公司审计报告意见类型总体情况统计分析

本文首先统计2009~2013年沪深两市发布的A股所有上市公司的标准审计报告意见和非标审计报告意见, 统计结果如表1所示:

表1 2009~2013年审计报告意见类型

年度	审计报告意见类型				合计
	标准审计意见		非标准审计意见		
	数量	比例	数量	比例	
2009	1 656	93.35%	118	6.65%	1 774
2010	2 011	94.50%	117	5.50%	2 128
2011	2 248	95.13%	115	4.87%	2 363
2012	2 382	95.59%	90	3.61%	2 492
2013	2 450	96.69%	84	3.31%	2 534

由表1可以看出, 2009~2013年, 随着我国经济的快速发展, 我国资本市场也得到了快速发展, 沪深证券交易所迅速扩容, 沪深两市上市公司的数量逐年扩大, 由2009年的1 774家上升到2013年的2 534家。

与此同时, 审计市场也得到了快速发展, 会计师事务所加强了对上市公司的审计鉴证。从审计结果看, 标准审计报告意见不管是绝对数还是相对数都呈逐年上升趋势, 绝对数由2009年的1 656家上升到2013年的2 450家, 相对数由2009年的93.35%上升至2013年的96.69%, 与之形成鲜明对比的是每年的非标准审计报告意见却呈逐年下降趋势, 绝对数由2009年的118份下降到2013年84份, 相对数由2009年的6.65%下降到2013年的3.31%。

为了规范会计师事务所及其注册会计师的审计行为, 财政部于2006年2月15日发布了修订的审计准则(简称“新审计准则”), 并于2007年1月正式施行。新审计准则体系全面贯彻了风险导向审计理念, 要求注册会计师首先对被审计单位及其环境进行了解并对重大错报风险进行识别和评估, 这样, 承担审计鉴证的会计师事务所及其注册会计师就面临了高风险。因此注册会计师在实施审计程序中会更加谨慎, 也迫使那些财务状况不好的企业减少对财务报表的粉饰, 更规范地披露企业会计信息, 促使审计报告意见朝着良好方向发展。

现行企业会计准则体系进一步规范了会计信息的披露, 不论是在财务报告目标方面, 还是在会计信息质量方面, 都更强调决策有用观和充分披露观, 这在一定程度上提高了企业会计信息的透明度。

(二) 2009~2013年非标准审计意见分布情况分析

本文在表2的基础上对2009~2013年发布的非标准

审计报告类型进行了统计,结果如表2所示。从表2可以看出,审计报告中带强调事项段的无保留意见和保留意见都呈现倒U型的变化趋势,而无法表示意见呈现逐年下降趋势。一个值得注意的现象是,2009~2013年5年没有出具一个否定意见审计报告。本文认为,原因在于被出具否定意见审计报告的上市公司大部分都存在经营混乱的情况,如果注册会计师发表否定意见就必须同时明确调整方法,对这种上市公司进行调整的过程非常烦琐,工作量非常大,所以注册会计师通常不会轻易出具这样的审计报告,而将其变通为保留意见或无法表示意见审计报告。还有一个原因就是上市公司对否定意见审计报告极其排斥,对出具此类审计报告的注册会计师非常反感,而目前注册会计师行业竞争激烈,为了保住客源,会计师事务所可能会不惜牺牲独立性,以审计范围受到限制等为由,在已经发现了上市公司财务报表没有按照相关会计准则和会计法规的规定编制,导致未能在所有重大方面公允反映公司的财务状况、经营成果和现金流量时,仍然用无法表示意见取代否定意见。

表2 2009~2013年非标准审计报告意见类型分布

年份	审计意见类型		带强调事项段的无保留意见		保留意见		无法表示意见		否定意见		合计
	数量	百分比	数量	百分比	数量	百分比	数量	百分比	数量	百分比	
2009	86	72.88%	13	11.02%	19	16.10%	0	0%	0	0%	118
2010	87	74.36%	23	19.66%	7	5.98%	0	0%	0	0%	117
2011	92	80.00%	19	16.52%	4	3.48%	0	0%	0	0%	115
2012	72	80.00%	15	16.67%	3	3.33%	0	0%	0	0%	90
2013	57	67.86%	22	26.19%	5	5.95%	0	0%	0	0%	84

由表2还可以看出,审计报告中带强调事项段的无保留意见在所有非标准意见中所占比例最大,其中占比最高为2011年的80%,最低为2013年的67.86%。审计报告中带强调事项段的无保留意见是上市公司得不到标准无保留审计意见情况下的最佳审计意见,这可能是注册会计师和被审计单位都乐意接受的结果。保留意见除了在2010年出现了一个小的波动外,2009~2013年5年基本上保持上升趋势。审计报告中无法表示意见类型除了在2009年有19份以外,其他各年基本保持稳定,且大部分集中在ST类公司。这一方面说明上市公司的大部分非标准审计报告意见涉及的事项并不非常严重,不至于让注册会计师对其出具严厉的审计报告;另一方面,很可能会有注册会计师迫于公司压力,出具不符合实际情况的审计报告,他们通常会用带强调事项段取而代之,所以注册会计师应进一步提高自身的风险意识与独立性。

(三)非标准审计报告意见在ST类公司与非ST类公司之间的分布情况

本文继续对非标审计报告在ST类公司与非ST类公司之间的分布情况进行统计分析,结果如表3所示:

表3 2009~2013年出具非标准审计意见公司类型

年份	公司类型		ST、*ST、S*ST、SST	其他	合计
	数量	百分比			
2009	数量	78	78	40	118
	百分比	66.10%	66.10%	33.90%	100%
2010	数量	82	82	36	118
	百分比	69.50%	69.50%	30.50%	100%
2011	数量	78	78	37	115
	百分比	67.83%	67.83%	32.17%	100%
2012	数量	46	46	44	90
	百分比	51.11%	51.11%	48.89%	100%
2013	数量	22	22	62	84
	百分比	26.19%	26.19%	73.81%	100%

从表3可以看出,除2012年和2013年ST类公司占所有出具非标准审计报告公司的比例有所下降外,其余三年(2009~2011年)所占的比例都在百分之五十以上,所以ST类公司更容易被出具非标准审计报告意见。ST类公司因连年出现亏损所致,而亏损积累会越来越大,导致企业无力偿还到期债务、诉讼案等或有事项增加、持续经营能力存在重大不确定性,这意味着这类公司面临着较大的经营风险,甚至被证券交易所暂停上市和终止上市的压力,在这种情况下,这类公司盈余操纵的动机较强。因此注册会计师会承受更大的审计风险和外界压力,为了有效规避潜在风险,迫于客户的压力或出于执业的谨慎性考虑,通常会对这类公司出具非标准审计报告,这样既迎合了客户的要求,又不需要承担相关的审计责任。

从表3还可看出,ST公司被出具非标准审计意见报告不论是绝对数还是相对数都呈下降趋势,其中绝对数由2009年78份下降到2013年22份,相对数由2009年66.10%下降到2013年26.19%,且降幅较大。这说明注册会计师在高风险审计领域的执业态度比之前更加谨慎。尽管这样,仍然不能排除注册会计师与上市公司达成默契,从而出具不符合实际的审计报告意见的可能性。

(四)2013年非标准审计报告意见出具的原因分析

本文继续深入分析非标准审计报告形成的原因。

1. 对出具带强调事项段无保留意见审计报告的原因分析。表4是中国注册会计师协会网站公布的2013年1~16期的年报审计快报中被出具带强调事项段无保留意见审计报告的公司数量,经本文归纳与整理,得出57份带强调事项段的无保留意见审计报告的具体情况。其中,有29份审计报告是因为被审计公司持续经营能力存在重大不确定性而导致注册会计师出具带强调事项段无保留意见审计报告,占50.88%;因或有事项而出具此类审计报告的共20份,占35.09%;因其他重要事项而出具此类审计报告的共8份,占14.03%。由此得出结论,持续经营能力存在重大不确定性是导致注册会计师出具带强调事项段无保留

意见审计报告的重要原因。

表4 非标准审计报告意见形成的原因

意见原因	数量	占带强调事项段无保留意见的比例	占非标准审计意见的比例
持续经营能力存在重大不确定性	29	50.88%	34.52%
或有事项	20	35.09%	23.81%
其他重要事项	8	14.03%	9.53%
合计	57	100%	67.86%

2. 对出具保留意见审计报告的原因分析。表5列示了本文统计的22份保留意见审计报告的具体情况,其中无法获取充分适当的审计证据导致注册会计师出具保留意见审计报告共13份,占59.09%,因存在其他重大不确定事项而出具保留意见审计报告共9份,占40.91%。由此可以看出,因无法获取充分适当的审计证据来判断不确定事项的性质,但影响范围还不很大,是导致注册会计师出具保留意见审计报告的重要原因。

表5 保留意见的原因与比例

意见原因	数量	占保留意见的比例	占非标准审计意见的比例
无法获取充分适当的审计证据	13	59.09%	15.48%
其他重大不确定事项	9	40.91%	10.71%
合计	22	100%	26.19%

3. 对出具无法表示意见审计报告的原因分析。本文共统计得出5份无法表示意见的审计报告,且出具原因全部是因为注册会计师无法获取充分适当的审计证据并且影响范围很大无法发表意见的审计报告。

(五)2013年非标准审计报告类型在沪深两市的比较

1. 主板市场与中小企业板市场的比较。本文继续统计了沪深两市主板市场与中小企业板市场2013年非标准意见审计报告的分布情况,如表6所示。

表6 主板与中小企业板企业审计报告意见类型

审计意见类型	沪市主板	深市主板	主板合计	中小企业板	其他	合计
(标准)无保留意见	916	453	1369	707	374	2450
带强调事项段的无保留意见	29	19	48	6	3	57
保留意见	10	6	16	4	2	22
否定意见	0	0	0	0	0	0
无法表示意见	2	1	3	2	0	5
非标准审计意见小计	41	26	67	12	5	84
合计	957	479	1436	719	379	2534
非标准审计意见比例	4.28%	5.43%	4.67%	1.67%	1.32%	3.31%

从表6可以看出,截至2014年4月30日,40家具有证券审计资格的会计师事务所共为2534家上市公司出具

了财务报表审计报告,沪深两市主板市场上市公司总数为1436家,被出具非标准意见审计报告共67份,占4.67%,其中带强调事项段无保留意见审计报告48份,占71.64%;保留意见审计报告16份,占23.89%;无法表示意见审计报告3份,占4.47%。研究期沪深两市中小企业板上市公司总数为719家,被出具非标准意见审计报告共12份,占1.67%,其中带强调事项段无保留意见审计报告6份,占50%;保留意见审计报告4份,占33.33%;无法表示意见审计报告2份,占16.67%。

上述数据表明,中小企业板市场的审计报告意见类型要明显好于主板市场。主要原因是,中小板企业通常具有较高的资产质量和良好的持续经营能力,而且多数具有技术含量高的科技产品,因而企业的经营业绩比较好、财务状况比主板企业好,其与处在成熟期的主板企业相比,大多数正处在公司发展的上升阶段,具有高成长性,因此业绩增长快、盈利能力强。另外,中小板企业相对于主板企业来说,设立时间晚且设立时资本市场背景好,没有通过各种不道德甚至不合法的途径对公司进行过度的粉饰,因此其质量也会相对好一些。深圳证券交易所最近几年陆续发布了针对中小企业板上市公司的政策文件,对中小企业板上市公司的信息披露进行了更为严格的规范。因此,这些法规的颁布,规范了中小企业板上市公司年报的编制、报送和披露,使其年报信息披露质量得到提高,同时也提高了其市场透明度。

2. 非标准意见审计报告在沪深两个证券交易所的分布比较。具体如表7所示:

表7 沪深两市非标准审计报告意见分布比较

意见类型	上交所		深交所	
	数量	比例	数量	比例
带强调事项段的无保留意见	27	69.23%	28	65.12%
保留意见	10	25.64%	12	27.91%
无法表示意见	2	5.13%	3	6.98%
非标准意见合计	39	4.08%	43	2.73%

从表7可以看出,截至2013年4月30日,上交所上市公司总数为957家,被出具非标准意见审计报告共39份,占4.08%,其中带强调事项段无保留意见审计报告27份,占69.23%;保留意见审计报告10份,占25.64%;无法表示意见审计报告2份,占5.13%。深交所上市公司总数为1577家,被出具非标准意见审计报告共43份,占2.73%,其中带强调事项段无保留意见28份,占非标意见的65.12%;保留意见审计报告12份,占27.91%;无法表示意见审计报告3份,占6.98%。

总体来讲,深市上市公司审计报告类型总体上要稍好于沪市上市公司;而从非标准意见审计报告具体类型的相对数来看,沪深两市并无太大差异。

二、2009~2013年5年间审计报告类型分布原因分析

根据统计,本文对2009~2013年5年的审计报告类型分布进行了分析,其变化的原因如下:

1. 相关部门对上市公司的监管力度不断加大。我国资本市场发展至今,随着各种问题的暴露,国家也相应地采取了一系列措施,严格监管上市公司的行为,由此,上市公司规范了财务信息的披露,使得财务报表的可信赖程度提高。会计师事务所与上市公司之间一直都存在一种博弈关系,相对于大规模的上市公司,会计师事务所更容易处于劣势,然而随着国家对上市公司监管力度的加强,使得注册会计师在进行审计、处理具体问题时有所可循,在博弈中也会向有利的一方转变,从而使上市公司更容易接受和采纳注册会计师提出的建议。

2. 上市公司质量不断提高。现行会计准则和新会计准则已实施多年,相关部门还在不断地对其进行修订与完善,同时我国市场经济不断发展并逐渐与国际接轨,证券监管部门加大了对上市公司的监管,采取了一系列有利于资本市场发展的措施,如股权分置改革、对上市公司资产大规模重组并购等,使ST类公司的数量大幅度减少。上市公司无论从财务上还是营运、盈利上都有了较大的改善和提高,从根本上提高了上市公司质量。深市创业板于2009年10月23日正式启动,新上市的上市公司财务状况较好,绝大多数被出具的是标准无保留意见审计报告。以2013年为例,深市创业板379家公司中,只有5家被出具了非标准审计报告,只占到1.32%,所以在整体上较大程度提高了标准无保留意见审计报告的比例。

3. 政府大力推动注册会计师行业的发展。政府不断完善相关制度并相继出台一系列法律法规,极力营造一个良好的环境。以2009年国台办发布的56号文件为起点,国家陆续发布政策文件支持我国本土会计师事务所做大做强,充分体现了国家对注册会计师行业的关注。与此同时,我国还将医院、学校等非营利组织的财务报表纳入注册会计师审计范围,从而拓宽审计领域,推动大型会计师事务所业务的转换和升级。

三、完善我国上市公司年报审计的建议

1. 完善会计准则、审计准则体系,加强对被审计单位的监管。我国虽然已建立会计准则、审计准则体系,但是经济社会环境的不断变化,使相关法规的有效实行产生了很大的不确定性,其完善需要实践检验,这是一个不断改进的过程。要想保证被审计单位信息披露的质量,同时减少注册会计师的审计风险,一个关键因素就是不断完善会计与审计准则。只有准则完善了,才能更有效地约束被审计单位的行为,不让那些存在不良动机的被审计单位有机可乘,审计质量才会相应地提高。

为此,应从两个方面加强对被审计单位的监督与管理:第一,被审计单位信息披露的机制很重要,因此要着

重对其进行监督与管理。第二,被审计单位粉饰财务报表发布虚假财务信息的主要责任人(单位主要负责人和会计机构负责人),可以说,财务报表质量的好坏跟他们有直接的关系,只有明确他们的责任并制定有效的奖罚机制对其进行管理,才能提高财务报表的质量。

2. 完善注册会计师行业监管体制和机制。从上文一系列统计与分析中可以看出,注册会计师在出具非标准意见审计报告时,对带强调事项段无保留意见审计报告的应用并不规范,出具这种审计报告的原因大多没有明确的解释,往往一笔带过。而带强调事项段的无保留意见审计报告所占比重之所以上升,很重要的一个原因是注册会计师为迎合客户公司不可告人的目的而与其进行串通,将一些实质性问题予以淡化处理,用温和的审计意见取代本应严厉的审计意见,造成财务报表使用者产生误解,自身利益受到损害。所以,应完善注册会计师行业监管体制和机制,细化注册会计师出具非标准意见审计报告的规定,规范带强调事项段无保留意见审计报告的应用,促使审计质量得到有效提高。

3. 进一步关注ST类公司的审计情况。由于财务状况差、连续多年亏损、经营风险大,ST类公司很可能通过粉饰财务报表的方法进行财务造假。从本文的统计可以看出,虽然ST类公司在2012年与2013年占有所有非标准意见审计报告的比例有所下降,但多年来一直占据百分之六十以上的高比例,大大超出了非ST公司,并且其带强调事项段无保留意见和无法表示意见的比例也很高。因此,注册会计师不能掉以轻心,应在今后审计工作中以充分的职业谨慎性和高度的职业怀疑态度来对此类公司进行审计,降低审计风险,发表的审计意见也才会更恰当,同时又能维护自身及财务报表使用者的利益。

主要参考文献

杨群辉,王玉蓉.审计意见影响因素研究述评[J].审计月刊,2010(12).

陈丽蓉,潘芹.审计意见影响因素研究综述与启示[J].会计之友,2010(9).

党欣.审计意见对股价的影响——来自沪市的经验数据[D].成都:西南财经大学,2009.

王怀栋.上市公司非标准审计意见影响因素实证分析[J].会计之友,2009(4).

李俊梅.注册会计师会计舞弊识别能力研究[D].乌鲁木齐:石河子大学,2011.

贺颖,轩春雷.上市公司审计意见及其影响因素实证分析[J].经济视角,2009(7).

张清玉.上市公司财务报表非标准审计意见分析[J].财会通讯,2010(5).

【基金项目】山东省高校人文社科项目“山东省上市公司社会责任信息披露研究”(项目编号:J12WF61)