# 内部控制审计意见与年报审计意见差异分析

## ——基于2014年上市公司审计报告

芦雅婷

（唐山学院经济管理系，河北唐山 063000）

【摘要】本文以2014年1 465份内部控制审计报告为研究对象，对其中78份非标准内部控制审计报告意见与其年报审计报告意见的差异进行深入分析，找出差异原因并分析内部控制审计在实务中存在的问题，以期为内部控制审计实践的有效开展提供指导，并为完善我国内部控制审计的相关政策提供参考。

【关键词】内部控制审计；年报审计；审计报告意见

### 一、引言

2008 年财政部等五部委联合发布了《企业内部控制基本规范》，2010年又发布了《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》三大配套指引。根据上述内部控制基本规范和三大配套指引的规定，自2012 年起，主板上市公司须对本公司内部控制的有效性实施自我评价，并对外披露内部控制自我评价报告，同时须聘请具有专业资质的会计师事务所在出具年报审计报告的同时，对上市公司内部控制的有效性以及内部控制自我评价报告的合理性发表鉴证意见，并出具内部控制审计报告。

但内部控制审计在实践中还存在许多难题，其中：如何看待内部控制审计报告意见与年报审计报告意见存在的差异；注册会计师对内部控制缺陷的界定对年报审计报告意见有何影响，是否增加了上市公司持续经营的不确定性，这些问题值得认真思考。为此，本文通过分析2014年上市公司内部控制审计报告意见与年报审计报告意见的差异，以期为内部控制审计实践提供指导。

### 二、2014年度上市公司内部控制审计状况分析

#### （一）2014年度上市公司内部控制审计意见类型分析

截至2015年5月4日，40家会计师事务所共出具了沪深两市2 667家上市公司2014年度财务报告的审计报告，并为1 465家上市公司出具了2014年度内部控制审计报告。在被出具内部控制审计报告的上市公司中，有1 387家上市公司被出具了标准审计报告，占总数的94.68%。内部控制审计意见类型详见表1。

从表1可以看出，54家上市公司被出具了带强调事项段的无保留意见审计报告，20家上市公司被出具了否定意见审计报告，4家上市公司被出具了无法表示意见审计报告，非标准内部控制审计意见类型的审计报告共78份，占整个出具内部控制审计报告份数的5.32%。

**表 1　　2014年度内部控制审计报告意见类型汇总**

| 内部控制审计报告意见类型 | 标准无保留意见 | 带强调事项段的无保留意见 | 否定意见 | 无法表示意见 | 非标准审计意见小计 | 合计 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 沪市 | 896 | 35 | 15 | 1 | 51 | 947 |
| 深市 | 440 | 18 | 5 | 3 | 26 | 466 |
| 中小板 | 43 | 1 | – | – | 1 | 44 |
| 创业板 | 8 | – | – | – | 0 | 8 |
| 合　计 | 1 387 | 54 | 20 | 4 | 78 | 1 465 |

#### （二）2014年上市公司内部控制非标审计报告意见及其年报审计报告意见类型分析

78份被出具了非标准内部控制审计报告的上市公司，其2014年年报审计报告意见或者是标准无保留意见，或者是“非标”意见，具体情况如表2所示：

**表 2　　2014年被出具非标内控审计报告的上市公司年报审计报告意见汇总**

| 年报审计报告意见类型 | 非标准内部控制审计报告意见类型 | | | 合计 |
|---|---|---|---|---|
| | 否定意见 | 无法表示意见 | 带强调事项段的无保留意见 | |
| 标准无保留意见 | 7 | – | 26 | 33 |
| 带强调事项段的无保留意见 | 5 | – | 25 | 30 |
| 保留意见 | 6 | 1 | 2 | 9 |
| 否定意见 | – | – | – | 0 |
| 无法表示意见 | 2 | 3 | 1 | 6 |
| 合　计 | 20 | 4 | 54 | 78 |

表2表明，内部控制审计意见类型为“非标”的上市公司有33家的年报审计报告意见仍为标准无保留意见，余下的45家分别为30份带强调事项段的无保留意见，9份

保留意见,6份无法表示意见的年报审计报告。

**三、2014年上市公司内部控制审计报告意见与年报审计报告意见差异分析**

**(一)2014年上市公司内部控制审计否定意见与年报审计报告意见差异分析**

《企业内部控制审计指引》第30条明确了出具否定意见的内部控制审计报告的条件:注册会计师认为财务报告内部控制存在一项或多项重大缺陷的,除非审计范围受到限制,应当对财务报告内部控制发表否定意见;第17条对内部控制缺陷进行了初步认定,并按影响程度将其分为重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷。导致内控否定意见的重大缺陷是指一个或多个控制缺陷的组合,可能导致企业严重偏离控制目标。

表2列示的20份被会计师事务所出具否定意见的内控审计报告,涉及50项内部控制的重大缺陷(详见表3),涉及1项非财务报告内部控制重大缺陷(系上市公司发生安全责任事故而被勒令停产整顿)。

从这20家上市公司的内部控制审计报告和年报审计报告可以看出,内部控制的重大缺陷将导致内部控制审计意见为否定意见,但不一定导致年报审计报告意见类型为"非标"审计意见。当上市公司管理层已识别出上述重大缺陷,且制订了整改计划,并将其包含在企业内部控制自我评价报告中,则即使上市公司尚未在 2014 年底完成对上述存在重大缺陷的内部控制的整改工作,倘在编制2014 年度财务报表时已对内部控制重大缺陷造成的财务报表错报进行了恰当调整,并对前期对应数据相应进行了追溯调整及重述,注册会计师就认为这些重大缺陷并未对2014年度财务报表出具的审计报告产生影响,即使其内部控制审计报告意见类型为否定意见,对年报的审计报告意见类型仍为标准无保留意见。

只有当内部控制的重大缺陷引起财务报告的重大错报时,注册会计师才会根据审计准则的要求出具"非标"的年报审计报告意见。另外,有的导致否定内部控制审计意见的事项与年报的非标准审计意见的出现并无关联关系。这都说明了影响年报审计意见的因素有许多,内部控制缺陷的类型与严重程度直接决定内部控制审计意见类型,但与年报审计意见间仅存在间接关系。

**(二)2014年上市公司内部控制审计报告无法表示意见与年报审计报告意见的关系分析**

2014年度共有4份无法表示意见的内部控制审计报告,包括:星美联合由于全年未开展任何经营业务,使得内部控制制度未经过充分运行;*ST成城内控制度处于刚起步阶段;内蒙发展与*ST国恒由于相关人事变动等因素影响,未能获知其实际执行内部控制制度,导致注册会计师审计范围受到限制,无法对内部控制的有效性发表意见,而出具无法表示意见的内控审计报告。上述公司内部控制的问题也反映在其年报审计报告意见上:内蒙发展与*ST国恒由于审计范围受到限制,如应收账款函证程序无法执行等;星美联合由于已被深交所执行退市风险警示,注册会计师无法判断其财务报表是否适当,无法获取充分、适当的审计证据为审计报告意见提供基础,而被注册会计师出具否定意见的年报审计报告。而*ST成城由于涉嫌违法违规行为被证监会立案调查且尚未定论,而被出具保留意见的年报审计报告意见。

**表 3　　2014年否定意见的内控审计及其对应的年报审计意见差异**

| | | 导致内控否定意见事项 | 导致年报"非标"的事项 |
|---|---|---|---|
| 内部控制的重大缺陷 | 公司层面 | 内部控制环境存在重大缺陷 | |
| | | 未建立风险评估部门 | |
| | | 内部控制的监督失效 | |
| | | 更正已公布的财务报告 | |
| | | 收到监管函 | 证监会对公司违法违规行为未结案 |
| | 设计层面 | 内部控制制度建设缺失 | |
| | | 不相容职务未分离 | |
| | | 会计控制设计不完善 | |
| | | 资产清查制度设计不当 | |
| | 执行层面 | 重要业务内控制度执行失效 | CPA无法实施必要的存货监盘 |
| | | 信息与沟通不畅 | |
| | | 印鉴管理规定失效 | CPA无法证明印鉴不规范使用是否导致舞弊 |
| | | 授权审批未执行 | |
| | | 重大事项未履行审议、披露程序 | 证监会对公司信息披露违法违规尚未结案 |
| | | 违规担保 | CPA无法判断是否充分披露违规借款担保信息 |
| | | 关联方的识别及交易的审批和披露存在重大缺陷 | CPA无法判断是否充分披露和恰当记录关联方交易 |
| 年报审计报告意见类型 | 导致带强调事项段的其他事项 | | 对持续经营能力的疑虑 |
| | | | 诉讼案件未结案 |
| | 导致保留意见的其他事项 | | 无法获取某一项或多项账户余额充分适当的审计证据 |
| | | | 持续经营能力存在重大不确定性 |
| | | | 资金使用存在重大不确定性 |
| | 导致无法表示意见的其他事项 | | 无法获取某一项或多项账户余额充分恰当的审计证据 |

可以看出,注册会计师内部控制审计范围受到限制而无法对内部控制的有效性发表意见与注册会计师年报审计范围受到限制而无法对财务报告的合法性与公允性发表审计意见间无必然联系。内部控制审计范围受限,注册会计师在审计过程中可以依赖实质性程序获取充分适当的审计证据,只有当实质性程序受限时注册会计师才会考虑出具无法表示意见的年报审计报告意见。另外,内

部控制运行的有效性需要充分的运行时间，所以截至审计报告日，无法对内控的有效性发表意见与是否对财务报告发表无法表示意见无必然因果关系。

**（三）2014年上市公司内部控制审计带强调事项段的无保留意见与年报审计报告意见差异分析**

《企业内部控制审计指引》第29条规定：注册会计师认为财务报告内部控制不存在重大缺陷，但仍有一项或者多项重大事项需提醒内部控制审计报告使用者注意的，应当在内部控制审计报告中增加强调段予以说明；《内部控制审计指引指导意见》中规定当企业内部控制自我评价报告中对要素的列报不完整不恰当时，也需对增加强调事项段予以说明。

2014年度财务报告被出具了带强调事项段的无保留内部控制审计报告意见的54家上市公司中，共有61项导致需说明强调事项段的事项，事项具体情况及上市公司的年报审计报告意见类型分布如表4所示：

**表4　导致内部控制审计报告带强调事项段的事项分布统计**

| 导致内部控制审计报告带强调事项段的事项 | 年报审计报告意见类型 | | | | 合计 |
|---|---|---|---|---|---|
| | 带强调事项段 | 无法表示意见 | 保留意见 | 标准无保留意见 | |
| CPA未将部分子公司纳入内控审计范围或未对某些业务活动的有效性实施测试 | 7 | 1 | | 8 | 16 |
| 上市公司或管理层接受证监会等部门的调查 | 10 | | 1 | 6 | 17 |
| 持续经营能力存在不确定性 | 4 | | | | 4 |
| 内部控制的设计存在缺陷或执行存在缺陷 | 3 | | | 3 | 6 |
| 母子公司间的关联交易 | 1 | | 1 | 3 | 5 |
| 会计问题 | 2 | | | 1 | 3 |
| 公司控制环境存在缺陷 | | | | 3 | 3 |
| 安全生产管理方面存在重大缺陷 | | | | 1 | 1 |
| 并非由内控缺陷导致的诉讼或违约 | | | | 2 | 2 |
| 内部控制整改运行期限不足 | 1 | | | | 1 |
| 其他 | 2 | | | 1 | 3 |
| 合　计 | 30 | 1 | 2 | 28 | 61 |

通过对内部控制审计报告与年报审计报告内容的分析，笔者发现以下情况或问题：

**1.** 内部控制审计报告意见与年报审计报告意见同为带强调事项段的无保留意见的25家上市公司中，有12家内控审计报告和年报审计报告带强调事项段的理由完全一致，有9家都是因为被审计年度上市公司或管理层正在接受证监会等部门的调查，剩余2家由于持续经营能力存在不确定性。这不得不让人思考《内部控制审计指引》第29条中规定的重大事项的界定原则，即对不是由于内部控制问题引起的证监会等部门的调查是否还需要用强调事项段来提醒内部控制审计报告使用者的关注。

**2.** 对于公司控制环境存在缺陷的问题，仅用强调事项段来提醒投资者关注是否合理。

**3.** 安全生产管理存在重大缺陷，导致安全事故，这属于非财务报告内部控制重大缺陷还是重要事项。

**4.** 一些会计操作技术问题，以及并非由内控缺陷导致的诉讼或违约事项，是否有必要放在内部控制审计报告的强调事项段来反映？

以上这些问题应予以规范，也需要注册会计师在出具内部控制审计报告时引起重视。

**四、总结及建议**

**（一）总结**

通过以上分析可以看出，内部控制审计报告意见与年报审计报告意见间存在如下差异：①内部控制的重大缺陷会导致注册会计师出具持否定意见的内部控制审计报告意见，但并不一定导致年报审计报告意见类型为“非标”。②无法对内部控制的有效性发表意见而出具无法表示意见的内部控制审计报告和是否对财务报告发表无法表示意见之间无因果关系。③若存在需要说明的事项，如对持续经营能力产生重大疑虑及重大不确定事项，需对财务报告出具带强调事项段的审计报告，但由于《企业内部控制审计指引》及《企业内部控制审计指引实施意见》对重大事项界定不明确，导致注册会计师对内部控制审计报告“带强调事项段”的滥用。

**（二）建议**

**1.** 既然对内部控制缺陷划分为重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷，就不应该仅规定针对重大缺陷出具否定意见审计报告，而针对上市公司内部控制的重要缺陷、一般缺陷却不规范注册会计师该如何在内控审计报告中进行披露，因此建议，针对重要缺陷增加内部控制审计保留意见这一审计意见类型。

**2.** 五部委应对重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷以及导致保留事项的重大事项给予具体的认定标准。

**3.** 上交所和深交所需适时发布出具内部控制审计报告的指导意见，帮助注册会计师明确内部控制审计报告意见与年报审计报告意见的差异，避免为规避风险，同时在两份报告中披露完全相同但无用的信息，从而规范注册会计师对上市公司内部控制发表审计意见，以免其避重就轻，保证内部控制审计报告的有用性。

**主要参考文献**

何芹.内部控制审计意见、财务报表审计意见及内部控制自评结论[J].中国注册会计师，2015(2).