

不同行业上市公司 “双非型”审计意见现状分析与启示

李国政

【摘要】 本文以审计意见这一审计流程的终端为切入点,通过搜集和整理2012~2014年不同行业上市公司的“双非型”审计意见数据,探讨了内部控制审计意见与财务报表审计意见在“非标准程度”上的关联性和交互性,剖析了内部控制存在缺陷对财务报表错报的影响。以此为基础,本文从理论适宜性和现实适用性两个角度提出改善内部控制和财务报表审计质量的建议。

【关键词】 财务报表; 内部控制; 审计意见; 非标准程度

【中图分类号】 F239.43

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)19-0065-4

一、引言

2008年6月,财政部、审计署、证监会、银监会、保监会五机构联合发布了《企业内部控制基本规范》,标志着我国政府正式出台了与我国资本市场特征相契合的内部控制指导性纲领。为了进一步增强内部控制在构建和监管两方面的实操性,时隔2年,五机构又再次联合发布了《企业内部控制配套指引》,这一“中国的萨班斯法案”为上市公司和会计师事务所构建与完善内部控制提供了参考。在此之后,各大监管机构 and 部委在自己的管理领域内持续跟进。例如,2011年4月,证监会发布了《上市公司实施企业内部控制规范体系监管问题解答》;2010年10月,中国注册会计师协会颁布了《企业内部控制审计指引实施意见》;2012年2月和9月,财政部颁布了《企业内部控制规范体系实施中相关问题解释第1号》和《企业内部控制规范体系实施中相关问题解释第2号》。目前,我国已基本形成了多层次、全角度的内部控制应用、评价和审计体系。

与财务报表审计相比,内部控制审计可以概括为“起步晚、发展快”。财务报表审计与内部控制审计二者既相互关联、彼此渗透,又各有特色、重心不同。何芹(2015)比较分析了内部控制审计意见与财务报表审计意见的关系和内部控制审计意见与内部控制自评结论之间的关系,谢林平(2015)探讨了内部控制审计与财务报表审计整合的意义与流程,廖崇康(2014)从计划阶段、实施阶段、评价控制缺陷阶段以及出具审计报告阶段构建了内部控制审计与财务报表审计的整合思路,施平(2013)从供需视角、成本效益视角和风险管理思路对整合审计理论和方法进行了分析,黎占露(2013)以实际的具体案例探讨了内部控制审计如何为财务报表审计

提供支持。

可以看到,现有的研究文献关注点都在于内部控制审计与财务报表审计整合的必要性和可行性。本文则将内部控制与财务报表审计意见的组合类型和演化趋势作为着眼点,以资本市场的数据为证据,探讨如何提升内部控制和财务报表的审计质量。

二、被出具“双非型”审计意见行业的整体描述

本文所指的“双非型”审计意见,是指财务报表与内部控制均被出具了标准无保留意见之外的审计意见。审计意见的“非标准程度”,表示财务报表错报和内部控制缺陷的性质与影响程度。

各种审计意见的数据来源于中国注册会计师协会发布的《上市公司年报审计情况快报》以及上市公司在深交所和上交所披露的年报。在行业分类标准上,参考了证监会出台的《上市公司行业分类指引(2012版)》。证监会以营业收入为主要依据,将上市公司划分为19个门类和90个大类。本文所列示的行业名称,均以门类为标准,不再详细追溯至大类。在样本公司的选取上,本文选择了2012~2014年在沪市主板、深市主板、中小板和创业板上市的公司。

从表1可以看到,自2012~2014年,被出具“双非型”审计意见的上市公司数量呈现逐年翻倍增长的趋势。原因在于在2012年证监会强制要求对上市公司内部控制进行审计之前,注册会计师对内部控制的审计往往侧重不同、视角各异,缺乏整合性的思路和系统性的框架。而在《企业内部控制基本规范》及其配套的审计指引出台之后,内部控制审计在具体内容上的割裂与报告形式上的差异得以消弭,注册会计师拥有了开展内部控制审计的客观依据和权威参考。由于注册会

表 1 被出具“双非型”审计意见行业的整体描述

行业名称	公司数量(家)		
	2012年	2013年	2014年
制造业	3	14	29
交通运输、仓储和邮政业	2	3	2
农、林、牧、渔业	1	1	0
批发和零售业	0	1	5
文化、体育和娱乐业	0	1	2
采矿业	0	1	3
房地产业	1	0	1
住宿和餐饮业	1	0	1
金融业	1	0	1
信息传输、软件和信息技术服务业	1	0	1
合计	10	21	45

计师在内部控制审计方面的理论知识和实务经验逐年丰富,使其能够更加敏锐深刻地发现上市公司的内部控制缺陷,这使得更多的上市公司被出具非标准的内部控制审计意见。

从行业分布来看,结合逐年增长趋势和分项构成比例两方面内容,制造业中被出具“双非型”审计意见的公司数量最多,见表1。对于除制造业之外的其他行业而言,被出具“双非型”审计意见的公司数量较少。2012~2014年期间,制造业中被出具“双非型”审计意见的公司数量年增长比例分别为366.67%和107.14%,其在所有被出具“双非型”审计意见公司中的占比分别为30%、66.67%和54.44%。究其原因,一方面制造业中的上市公司数量最多,相应地,财务报表和内部控制出现问题的概率也就越大;另一方面,制造类企业不同于商业企业仅仅依靠“买”与“卖”赚取价差,制造业企业的业务一般涉及产品的设计、研发、制造、销售和维护等多环节,多层级的业务链条必然内嵌涵盖面广、渗透度高的内部控制流程,这为内部控制在设计和运行上存在不同程度的缺陷增加了可能。

三、“双非型”审计意见的构成类型

为了便于表述,本文用A、B、C和D分别表示“带强调事项段的无保留意见”、“保留意见”、“否定意见”和“无法表示意见”,以“X+Y”的形式表示财务报表审计意见和内部控制审计意见的组合类型。例如,“A+C”表示财务报表被出具了带强调事项段的无保留意见,同时内部控制被出具了否定意见。具体的分析过程则从横向的行业类别和纵向的年度演化两个维度展开,分别在表2和表3中列示。

从整体上来看,财务报表审计意见中并未出现“否定意见”,这反映了仅内部控制存在缺陷这一单一事项尚不至于导致财务报表出现性质严重、影响广泛的错报;内部控制审计意见中并未出现“保留意见”,其原因在于《企业内部控制

审计指引》所列示的非标准内部控制审计报告并未涵盖该类型。

表 2 “双非型”审计意见的构成类型——横向行业分析

行业/类型	A+A	A+D	A+C	B+A	B+D	B+C	D+A	D+C	D+D
制造业	26	1	8	1	0	8	1	0	1
交通运输、仓储和邮政业	3	0	1	1	0	1	1	0	0
农、林、牧、渔业	0	0	0	0	0	2	0	0	0
批发和零售业	3	0	0	0	1	0	0	1	1
文化、体育和娱乐业	3	0	0	0	0	0	0	0	0
采矿业	1	0	0	0	3	0	0	0	0
房地产业	0	0	1	0	0	0	0	0	0
住宿和餐饮业	0	0	0	0	0	0	0	1	0
金融业	1	0	0	0	0	0	0	0	0
信息传输、软件和信息技术服务业	0	0	0	0	0	0	0	0	1

如表2所示,“双非型”审计意见共有9种组合类型,不同行业所涉及的“双非型”审计意见亦有所不同。制造业涉及7种,就主要涉及的“双非型”审计意见而言,有26家公司的财务报表和内部控制均被出具了带强调事项段的无保留意见,有1家公司的财务报表被出具了保留意见而内部控制被出具了带强调事项段的无保留意见,有8家公司的财务报表被出具了保留意见而内部控制被出具了否定意见,有8家公司的财务报表被出具了带强调事项段的无保留意见而内部控制被出具了否定意见。

除制造业之外,有6个行业只涉及1种“双非型”审计意见。农、林、牧、渔业中有2家公司的财务报表被出具了保留意见而内部控制被出具了否定意见,文化、体育和娱乐业中有3家公司的财务报表和内部控制均被出具了带强调事项段的无保留意见,房地产业中有1家公司的财务报表被出具了带强调事项段的无保留意见而内部控制被出具了否定意见,住宿和餐饮业有1家公司的财务报表被出具了无法表示意见而内部控制被出具了否定意见,金融业中有1家公司的财务报表和内部控制均被出具了带强调事项段的无保留意见,信息传输、软件和信息技术服务业中有1家公司的财务报表和内部控制均被出具了无法表示意见。除此之外,交通运输、仓储和邮政业,批发和零售业与采矿业这3种行业,分别涉及5种、4种和2种“双非型”审计意见的组合。

应该说,审计意见从A~D的排序代表了其“非标准程度”依次增强,即排序越靠后财务报表失真与内部控制失效的性质越严重、影响越广泛。从前文论述可以看出,所有行业被出具的“双非型”审计意见在组合类型上存在共性:当财务报表和内部控制审计意见的“非标准程度”都较弱时,二者具

有完全的一致性,即内部控制与财务报表都有值得投资者注意的异常事项,但该事项尚不足以导致内部控制存在缺陷和财务报表出现错报;当财务报表和内部控制审计意见的“非标准程度”都较强时,财务报表审计意见的“非标准程度”要弱于内部控制的“非标准程度”,即内部控制失效对财务报表失真的影响有限,导致财务报表出现错报的原因并不仅仅是内部控制存在缺陷。

表3 “双非型”审计意见的构成类型——纵向年度分析

年份\类型	A+A	A+D	A+C	B+A	B+D	B+C	D+A	D+C	D+D
2012年	2	0	2	0	0	1	0	0	0
2013年	10	1	3	1	1	4	1	0	0
2014年	25	0	5	1	3	6	1	2	3

从表3可以看到,9种“双非型”审计意见数量都呈现出逐年增长的态势。2012年,出现了3种“双非型”审计意见;2013年,出现了7种“双非型”审计意见;2014年,出现了8种“双非型”审计意见。“双非型”审计意见在数量上的增长和类型上的多元意味着审计人员既能发现更多的财务报表错报和内部控制缺陷,又能对这些错报和缺陷的性质与影响做出更为精准的评判。

四、被连续出具“双非型”审计意见的公司及其所属行业

为了更深入地剖析“双非型”审计意见的构成与演变,本文列示了至少连续两年被出具“双非型”审计意见的公司及其所属行业,具体内容见表4。

表4 被连续出具“双非型”审计意见的公司及其所属行业

公司名称/年份	2012	2013	2014
制造业——狮头股份	A+A	A+A	D+A
制造业——天津磁卡	A+C	B+C	—
制造业——长航油运	B+A	D+A	—
制造业——康达尔	B+A	B+A	A+A
制造业——昌九生化	—	A+A	A+A
制造业——美利纸业	—	A+A	A+A
制造业——中银绒业	—	B+A	B+A
制造业——莲花味精	—	B+A	A+A
采矿业——大有能源	—	B+C	B+C
批发和零售业——上海物贸	—	A+A	A+A
农、林、牧、渔业——北大荒	B+C	B+C	—
交通运输、仓储和邮政业——凤凰股份	A+A	A+A	—

从表4可以看到,有10家公司连续两年被出具“双非型”审计意见,有2家公司连续三年被出具“双非型”审计意见。从组合类型和演变过程来看,有7家公司的“双非型”审计意见类型没有发生变化,分别是制造业的昌九生化、美利纸业、中银绒业,采矿业的大有能源,批发和零售业的上海物贸,农、

林、牧、渔业的北大荒,交通运输、仓储和邮政业的凤凰股份;有3家公司的财务报表审计意见“非标准程度”有所增强,即制造业的狮头股份由带强调事项段的无保留意见变为无法表示意见,制造业的天津磁卡由带强调事项段的无保留意见变为保留意见,制造业的长航油运由保留意见变为无法表示意见;有1家公司的财务报表审计意见“非标准程度”有所下降,制造业的康达尔由保留意见变为带强调事项段的无保留意见。

由此可见,这12家公司的“双非型”审计意见具有一定延续性,这说明内部控制缺陷的消除与财务报表错报的修正需要花费较长时间。同时值得注意的是,这12家公司的内部控制审计意见并未发生变化,发生变化的只是财务报表审计意见。这意味着即便公司的内部控制维持现状,财务报表的信息质量也会发生变化。换句话说,财务报表审计意见“非标准程度”的增强或者减缓,并不仅仅是内部控制恶化或者改善所导致的。这也再次验证了前文的结论,即内部控制的效率和效果并非是决定财务报表质量高低的唯一因素。

五、提升内部控制与财务报表审计质量的建议

(一)制定分行业的内部控制审计细则

2008年6月由五部委联合发布的《企业内部控制基本规范》,宣告了我国政府开始重视企业内部控制的设计与运行。但该规范在很大程度上是对COSO内部控制框架的借鉴,理论描述过多,实务操作不足,只能作为指导性的纲领文件,企业很难凭此构建出具有自身特点的内部控制体系。五部委后来意识到仅制定该规范远不足以为广大中国企业提供参考,于是在两年之后又发布了《企业内部控制配套指引》,为企业在内部控制的应用、评价和会计师事务所对内部控制的审计提供了详实的参考依据。毫无疑问,从理论构建到实务运用,是我国内部控制体系纵深化的理性路径选择。

不同行业的生产经营特点千差万别,制造业涉及产品的设计、研发、制造、销售和维修,信息传输、软件和信息技术服务业关注研发活动和客户体验,金融业脱离传统实体经济实物流转的常态而将重心放在金融工具的组合构建。正是这多样化的生产经营特点决定了不同行业内部控制的异质性,而这种异质性又成为注册会计师开展审计活动的障碍。五部委可利用各自监管领域的便利条件,参考近年来注册会计师对于不同行业开展内部控制审计的结果,制定出分行业的内部控制审计细则,使得内部控制的审计规范更具有针对性。同时,中国注册会计师协会可以编辑经典的内部控制审计案例,便于注册会计师择优而鉴。

(二)增添内部控制审计的保留意见和缺陷划分的准确依据

当内部控制与财务报表审计意见的“非标准程度”开始增强时,财务报表审计意见的“非标准程度”要弱于内部控制的“非标准程度”。这种“非标准程度”的错配一方面说明内部

□ 审计园地

控制存在缺陷并非财务报表出现错报的唯一原因,另一方面也反映了内部控制保留意见的缺失导致了内部控制审计意见非轻即重的现状。对于财务报表在何种情况下应当被出具保留意见的问题,《中国注册会计师审计准则》做出了如下规定:一是注册会计师在获取充分、适当的证据之后,认为发现的单独或汇总起来的财务报表错报性质重大但影响不广泛;二是注册会计师由于审计范围受限无法获取充分、适当的证据,认为未发现的单独或汇总起来的财务报表错报性质重大但影响不广泛。简而言之,就是注册会计师凭借客观上的审计证据或者主观上的审计经验判定财务报表存在性质重大但影响不广泛的财务报表错报。然而,《企业内部控制审计指引》只是规定如果内部控制存在一项或多项重大缺陷,注册会计师应当对内部控制发表否定意见,其对于内部控制存在一般缺陷或者重要缺陷时该如何出具审计意见语焉不详,且其对重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷的分类也仅仅以笼统模糊的“严重性”为判定依据,缺乏理论上的严谨性和实务上的可操作性。

表5 内部控制缺陷的判定标准及其与审计意见的关联

缺陷判定标准	严重偏离控制目标	未严重偏离控制目标			
		存续时间长且影响范围广		存续时间长或影响范围广	
缺陷类型	重大缺陷	重要缺陷		一般缺陷	
缺陷数量	≥1	>1	=1	>1	=1
审计意见类型	否定意见		保留意见		带强调事项段的无保留意见

如表5所示,在内部控制缺陷的判定标准上,本文认为如果某项缺陷严重偏离了控制目标,则应被界定为重大缺陷;如果某项缺陷未严重偏离控制目标,但其在短时间内无法消除且对企业的运营活动产生广泛影响,则应被界定为重要缺陷;如果某项缺陷未严重偏离控制目标,但其存续时间较长或者影响范围较广,则应被界定为一般缺陷。在内部控制审计意见的判定标准上,如果存在重大缺陷或者多于一项的重要缺陷,则内部控制应被出具否定意见;如果存在一项重要缺陷或者多于一项的一般缺陷,则内部控制应被出具保留意见;如果仅存在一项一般缺陷,则内部控制应被出具带强调事项段的无保留意见。这样的判定标准,一方面完善了内部控制审计意见的类型,将其与不同种类的缺陷建立起了数量化关联;另一方面给出了缺陷划分时应当考虑的因素,避免了现有规定在缺陷划分上模糊不清的措辞。

(三)规定财务报表错报和内部控制缺陷的披露内容

财务报表出现错报和内部控制存在缺陷,是导致二者被出具非标准审计意见的原因。然而,在现有的财务报表审计报告和内部控制审计报告中,对于错报和缺陷的描述有很大的交叉和重复。例如,长航油运2012年的内部控制审计报告提醒投资者注意其净亏损过高、流动负债远高于流动资产,中银绒业2013年的内部控制审计报告提醒投资者注意其非经常性收益过高,北大荒2012年的财务报表审计报告中导致保留意见的事项为计提坏账准备的程序不合规,狮头股份2014年的财务报表审计报告提醒投资者注意不合理的审批制度致使狮头股份的重要子公司陷入法律纠纷。从这些披露的内容来看,净亏损、流动资产、流动负债和非经常性损益均为与财务报表相关的数据,却在内部控制审计报告中提及;而程序不合规、审计制度不合理均属于控制活动出现的问题,却在财务报表审计报告中出现。

财务报表审计和内部控制审计存在耦合点,但二者的目标截然不同,财务报表错报和内部控制缺陷披露内容的错位和越位明显偏离了二者的本质。

笔者认为,在财务报表的非标准审计报告中,列示的错报或者强调事项段披露的内容应该是资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表在计量确认和披露的偏差,而在内部控制的非标准审计报告中,列出的缺陷或者强调事项段披露的内容应该是内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督在设计及运行上的纰漏。严格区分二者的披露内容,既有利于明确注册会计师在两种审计活动中的责任,也有利于投资者参考不同的审计意见制定更加合理的投资策略。

主要参考文献:

朱小芳. 内部控制审计与财务报表审计整合研究[J]. 财会通讯,2013(6).

潘芹,刘永君. 关于整合进行财务报表审计与内部控制审计的思考[J]. 财会月刊,2011(7).

张龙平,陈作习. 财务报告内部控制审计与财务报表审计的整合研究(上)[J]. 审计月刊,2009(5).

张龙平,陈作习. 财务报告内部控制审计与财务报表审计的整合研究(下)[J]. 审计月刊,2009(6).

作者单位:国网河南省电力公司商丘供电公司,河南商丘476000