

2003 年上市公司审计报告 非标准意见分析报告



中国注册会计师协会专业标准部



经济科学出版社

2003 年上市公司审计报告 非标准意见分析报告

中国注册会计师协会专业标准部

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

2003 年上市公司审计报告非标准意见分析报告 / 中国注册会计师协会专业标准部编. —北京: 经济科学出版社, 2004. 11

ISBN 7 - 5058 - 4494 - 6

I. 2... II. 中... III. 上市公司 - 金融审计 - 报告 - 分析 - 中国 - 2003 IV. F239. 65

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 108192 号

责任编辑：于 源

责任校对：徐领弟

技术编辑：邱 天

2003 年上市公司审计报告非标准意见分析报告

中国注册会计师协会专业标准部

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

人大印刷厂印刷

德利装订厂装订

880 × 1230 32 开 2.25 印张 60000 字

2004 年 11 月第一版 2004 年 11 月第一次印刷

印数：0001—8000 册

ISBN 7-5058-4494-6 / F·3766 定价：6.00 元

（图书出现印装问题，本社负责调换）

（版权所有 翻印必究）

目 录

一、2003 年非标准审计报告呈现出的特点	(1)
二、非标准审计报告与审计任期和会计师事务所变更	(4)
三、非标准审计报告与暂停上市公司	(7)
四、从形式上对非标准审计报告的分析	(10)
五、持续经营能力存在重大不确定性	(15)
六、重大不确定事项	(27)
七、保留意见的审计报告	(37)
八、无法表示意见的审计报告	(45)
九、会计报表重述与重新出具审计报告	(49)
十、附表	(54)

2003 年上市公司审计报告 非标准意见分析报告

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 1 290 家上市公司公布了 2003 年年报。注册会计师对 1 183 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 年为 13.36%，2003 年为 8.29%。其中 2002 年与 2001 年相比，递减幅度为 1.45%；2003 年与 2002 年相比，递减幅度为 37.87%。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 1 129 943 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 787 061 万元。考虑到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，上述 107 家上市公司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，主动辞聘审计客户；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比例分别为 62.79%、79.07%，增加幅度为 25.93%。二是非标准审计报告严重程度变轻，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，其中有 4 份审计报告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% 的审计报告在形式上符合要求；在保留意见审计报告中，有 78% 的审计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% 的符合引言段的要求，有 50% 的符合意见段的要求。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。

下面，我们针对非标准审计报告涉及的事项和存在的问题进行分析，并从理论上提出解决办法。由于一份审计报告可能涉及多个事项或问题，我们对此进行了归纳和汇总，以探索事物内在的规律性。

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）向证券市场发出了一个警示信号（Red Flag Signal），上市公司可能存在问题而与注册会计师产生分歧；（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 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比例分别为 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。根据中国证监会《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）的规定，“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 号文件对上市公司明显违反会计准则、制度及相关信息披露规范的规定处理比较严厉，一些公司慑于文件的压力，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 月至 6 月，深沪两市对 20 家 A 股 *ST 公司予以暂停上市，其中沪市 10 家，深市 10 家。

（一）上市公司被冠以 ST 或 * ST 的原因

上市公司被冠以 ST 或 * ST，目的是向投资者发出风险警示信号。《上海证券交易所股票上市规则》规定，上市公司出现财务状况或其他状况异常，导致投资者难以判断公司前景，权益可能受到损害的，将对公司股票交易实行特别处理。特别处理包括以下措施：一是在公司股票简称前冠以“ST”字样；二是股票报价的日涨跌幅限制为 5%。上市公司出现以下情形之一的，为财务状况异常：（1）最近两个会计年度的审计结果显示的净利润均为负值；（2）最近一个会计年度的审计结果显示其股东权益低于注册资本，即每股净资产低于股票面值；（3）最近一个年度的财务报告被注册会计师出具无法表示意见或否定意见的审计报告；（4）最近一个会计年度经审计的股东权益扣除注册会计师、有关部门不予确认的部分，低于注册资本；（5）最近一份经审计的财务报告对上年利润进行调整，导致连续两个会计年度亏损。

深圳证券交易所《关于对存在股票终止上市风险的公司加强风险警示等有关问题的通知》规定：存在股票终止上市风险的公司，对其股票交易实行“警示存在终止上市风险特别处理”，即在公司股票简称前冠以“*ST”字样，并将股票报价的日涨跌幅限制为 5%。有下列情况之一的，为存在股票终止上市风险的公司：（1）最近两年连续亏损的（以最近两年年度报告披露的当年经审计净利润为依据）；（2）因财务会计报告存在重大会计差错或虚假记载，被中国证监会责令改正或公司主动改正，对以前年度财务报告进行追溯调整，导致最近两年连续亏损的；（3）因财务会计报告存在重大会计差错或虚假记载，中国证监会责令其改正，在规定期限内未对虚假财务会计报告进行改

正的；(4) 在法定期限内未依法披露年度报告或半年度报告的；(5) 处于股票恢复上市交易后至其披露恢复上市后的第一个年度报告期间的。

(二) 上市公司被暂停上市的原因

上市公司为何被暂停上市？根据中国证监会《亏损上市公司暂停上市和终止上市实施办法（修订）》和《关于执行〈亏损上市公司暂停上市和终止上市实施办法（修订）〉修订的补充通知》的规定，公司出现最近 3 年连续亏损的情形，证券交易所应自公司公布年度报告之日起 10 个工作日内做出暂停其股票上市的决定；因财务会计报告存在重大会计差错或虚假记载，公司主动改正或被责令改正，对以前年度财务会计报告进行追溯调整，导致最近两年连续亏损的，如公司追溯调整行为导致当年继续亏损，证券交易所应自公司公布年度报告之日起 10 个工作日内做出暂停其股票上市的决定。

(三) *ST 上市公司审计报告存在的问题

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，但未描述了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”。

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颁布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