

会计师事务所否定以前审计意见： *ST新都案例思考

刘成立(教授)，李晓玲

【摘要】在中国证券市场的管理中，证监会、证券交易所、保荐机构以及其他第三方服务机构都会直接或者间接利用注册会计师对被审计单位出具的审计报告进行相应决策。在这一过程中，注册会计师的审计报告发挥了十分重要的作用。以*ST新都作为案例研究对象，着重分析了会计师事务所对之前出具的审计意见反悔对被审计单位和事务所本身造成的影响。研究发现，注册会计师审计意见反悔对被审计单位很重要，会计师事务所反悔以前审计意见会对被审计单位以及会计师事务所本身造成一定的影响，有关主体应当采取一定的措施防止此类事件的发生。

【关键词】会计师事务所；审计意见；审计报告；审计主体；*ST新都

【中图分类号】F239.4 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2018)18-0090-5

一、引言

2016年以来，我国证监会加大了对股票市场的监管，实行“从严监管、全面监管”，对借壳上市行为及上市公司重大资产重组行为加大规范力度，严控重组并购，尤其是基本禁止了跨界并购。2016年9月8日，证监会发布了修订后的《上市公司重大资产重组管理办法》，在加强信息披露、加强事中事后监管、保护投资者权益等方面作出修改，对上市公司资本运作的监管日趋严格。可见，在我国证券市场“从严监管，全面监管”的大背景下，不管是公司本身，还是中介服务方，诚实守信、遵守法律既是自主经营高效经营的基本前提，也是证监会在新时期新背景下对其提出的要求^[1]。注册会计师行业作为证券市场的中介服务机构，对于证券市场的高效运行起到了重要作用。行政审批主体通常将注册会计师出具的审计意见为参考标准之一，对被审计单位做出“准予”或者是“不予”通过的决定，注册会计师的审计意见对被审计单位以及会计师事务所都十分重要。

在业务执行中，质量复核是重要一步，在会计和审计基础不变的情况下，复核结果应当与原审计结

果一致。在这种前提下，如果原审计结果与复核结果不一致，那么会计师事务所就会反悔以前审计意见。那么会计师事务所为什么会反悔以前审计意见？会计师事务所此举会对被审计单位造成经济损失吗？如果造成一定的损失，会计师事务所是否应当承担相应责任？被审计单位面对这种情况，可以采取哪些措施来维护自己的合法权益？会计师事务所及相关主体应当如何做才能将这种损失降到最低？

二、案例情况

(一)公司简介

1990年3月8日，新都酒店(下文统一简称“*ST新都”)由中国银行信托咨询公司等5家公司发起设立，后经批准改组为股份公司，1994年1月3日在深圳证券交易所上市。公司自成立以来一直从事酒店经营、酒店管理业务，之后又涉足房地产经纪、物业租赁等新兴产业。

(二)案例前述——高尔夫物业租金业务

2013年6月26日，*ST新都与惠州高尔夫球场有限公司(简称“惠州高尔夫”)签订房屋转让协议，*ST新都10374.76万元受让高尔夫物业。该物业

为带租物业,惠州高尔夫自2012年7月1日起出租给惠州怡海房地产开发有限公司(简称“惠州怡海”)使用,原租赁合同约定:租期10年,首年租金为人民币2000万元,每三年递增10%。房屋转让协议约定由*ST新都承接该租赁合同,并约定了回购条款,若租赁合同解除或终止生效,惠州高尔夫应当回购。2013年7月1日,*ST新都将高尔夫物业出租给惠州怡海,惠州怡海支付了2013年下半年租金1000万元。

因惠州怡海拖欠租金满6个月(2014.1.1~2014.6.30),已达到租赁合同解除或终止的条件,同时触及房屋转让协议的回购条款。*ST新都于2014年8月1日召开董事会,启动回购程序,签订的回购协议约定:回购方为惠州高尔夫,回购担保方为惠州怡海……回购总价为11374.76万元(其中原转让款10374.76万元,惠州怡海拖欠的半年租金1000万元),2014年6~12月,回购方每月支付300万元的转让价款(并非租金)。2014年下半年*ST新都收到惠州市众望低碳生态开发有限公司(简称“上海泓甄”)和上海泓甄投资管理有限公司代惠州高尔夫支付的价款共计600万元。

2015年9月15日,*ST新都进入破产重整程序。2015年12月17日,惠州高尔夫与重整投资人达成了过去两年的租金协议。2014年上半年的租金1000万元由惠州高尔夫支付,2014年下半年的租金650万元以及2015年的租金1300万元由惠州怡海支付,即*ST新都租金收入合计2950万元。

(三)案例始末

*ST新都因2013年、2014年连续两个会计年度的财务报告被立信会计师事务所出具无法表示意见的审计报告,根据深圳证券交易所股票上市的相关规定,公司股票自2015年5月21日起已暂停上市。按照规定,股票被暂停上市后申请恢复上市,要具备暂停上市后的首个会计年度经审计的净利润及扣除非经常性损益后的净利润均为正值等条件。公司于2015年将提供审计服务的会计师事务所由立信会计师事务所更换为天健会计师事务所。

*ST新都2015年年报显示,其2015年实现净利润6971.26万元,扣除非经常性损益后的净利润为1255.61万元。天健会计师事务所对其2015年年报出具了带强调事项段无保留审计意见的审计报告。故2016年5月3日,公司向深交所提交了恢复上市申请,并被告知同意受理。

2016年6月6日,天健会计师事务所针对高尔

夫物业租金收入会计处理的问题出具公告,确认*ST新都2015年租金收入2950万确认为主营业务收入的处理符合企业会计准则的规定。针对2015年度公司取得的高尔夫租金收入2950万元问题,*ST新都委托大信会计师事务所进行专项复核,大信于2016年12月15日出具复核说明,认为将高尔夫物业租金收入2950万元作为2015年度主营业务收入符合企业会计准则规定。

2017年4月25日,天健会计师事务所的一封会计函使得事情出现了戏剧性的转变。天健会计师事务所湖南分所的复核公告指出,“新都酒店公司2015年度营业收入中确认的2014年度租赁期的高尔夫物业租金收入虽与正常经营业务相关,但鉴于其收入确认的背景及特殊性质……应被视为非经常性损益。”一封建议调整非经常性损益的会计师事务所函件,将*ST新都2015年度扣除非经常性损益后的净利润变成了-104万元。

2017年4月29日,*ST新都聘请的第三方专项复核的大信会计师事务所也改变以前的复核声明,认为*ST新都高尔夫物业租金收入2950万元应当确认为非经常性损益。

为应对这种局面,*ST新都接连召开董事会对天健会计师事务所湖南分所的复核意见以及大信会计师事务所的第二次复核意见进行否认和反驳,表明其不认可两所的复核意见。同时,为维护合法权益,2017年5月11日*ST新都一纸诉状将大信会计师事务所告上法庭。同日,*ST新都将其与天健会计师事务所的纠纷申请重大仲裁。

2017年5月16日,深圳证券交易所决定*ST新都股票终止上市。公司股票于2017年7月7日被深圳证券交易所摘牌。自此,*ST新都正式退市。

三、案例剖析

(一)高尔夫物业租金收入是否可以确认为经常性损益

根据公开发行证券的公司信息披露解释性公告中对于非经常性损益的定义,非经常性损益是指与公司正常经营业务无直接关系,以及虽与正常经营业务相关,但由于其性质特殊和偶发性,影响报表使用者对公司经营业绩和盈利能力做出正常判断的各项交易和事项产生的损益。该公告指出注册会计师“为公司申请发行证券材料中的财务报告出具审计报告或审核报告时,应对非经常性损益项目、金额和

附注说明予以充分关注,并对公司披露的非经常性损益……进行核实。”

可见,该公告对于非经常损益的具体认定并没有给出一个硬性标准,如公司可以综合考虑相关损益同公司正常经营业务的关联程度以及可持续性,结合自身实际情况做出合理判断,而具体是怎样的关联程度和可持续性,公告并未提及;对注册会计师来说,该如何对非经常性损益进行充分关注并对真实性、完整性进行核实,公告也未明确指出。由此可见,非经常性损益的判断标准相对模糊。

尽管*ST新都是一家以酒店管理为主要业务的公司,但是其2013年及以后年度财务报告显示,公司积极拓宽主营业务范围,涉足房地产经纪、物业租赁等新兴产业,显然高尔夫物业租赁的租金收入是其主营业务之一,故正常情形下的租金收入可以确认为经常性损益。

在高尔夫物业租金收入能否确认为经常性损益问题上,*ST新都2013年到2015年的会计处理是没有问题且注册会计师也是认可的(详见下表)。查阅公司历年年报可以发现租赁业务是公司的主营业务之一,所以高尔夫物业租金可以确认为经常性损益,同时,在2013~2015年年报中“非经常性损益部分”公司均未单独披露该项高尔夫物业租金,这也符合公司认为该项物业租金属于经常性损益的情形。2013年年报将收到的1000万元租金、2015年年报将收到的1300万元租金确认为主营业务收入注册会计师也是认可的。

2013~2015年新都酒店公司对高尔夫物业租金的处理

时间	项目和金额	会计处理	备注
2013年	下半年租金 1000万元	本期收到,确认为营业收入和经常性损益	付款方为惠州怡海且惠州怡海是公司前五名客户之首
2014年	上半年租金 1000万元	本期未收到,未确认	未披露前五名客户营业收入情况
	资产转让协议价款600万元(非租金收入)	收到,确认为资产处置损益	付款方为惠州众望和上海泓甄
2015年	2014上半年租金1000万和下半年租金650万元	本期收到,确认为本期的营业收入和经常性损益	未披露前五名客户营业收入情况
	2015年租金1300万元	本期收到,确认为经常性损益	

表中的信息来源为*ST新都酒店公司披露的2013~2015年经审计的年度财务报告。2014年下半年的高尔夫物业租金650万元为2015年9月15日根据破产重整方案确认的2014年下半年应收的高尔夫物业租金,该项租金在2014年还未知,是2015年达成破产重整协议后确认的。

既然高尔夫物业租金收入被确认为经常性损益符合企业会计准则规定,那么为什么2017年4月25日天健会计师事务所湖南分所对*ST新都的审计结果进行复核时认为*ST新都2015年度营业收入中确认的2014年度租赁期的高尔夫物业租金收入不符合规定呢?

(二)会计师事务所为什么否定以前审计意见

在证券市场“从严监管,全面监管”的背景下,天健会计师事务所应相关监管机构的要求,对*ST新都在2015年度财务报表中确认的2014年租赁期的高尔夫物业租金收入作为2015年度经常性损益事项进行了“审慎核查”,这一“审慎核查”使得天健会计师事务所反悔了前期的审计意见,认为*ST新都2015年度营业收入中确认的2014年度租赁期的高尔夫物业租金收入应视为非经常性损益。

本文前述分析认为高尔夫租金收入是公司的主营业务之一,故租金收入确认为经常性损益是没有问题的,注册会计师对于这点也是认可的。在这一过程中,会计师事务所反悔的审计意见的焦点是什么?笔者分析认为,会计师事务所之所以反悔前期审计意见,是因为*ST新都应当将2014年度的高尔夫物业租金收入在2015年作为主营业务收入进行确认——违反权责发生制原则。

“2015年12月17日惠州高尔夫承诺支付的2014年1月1日至2014年6月30日的租金1000万元”以及“2015年12月17日惠州怡海承诺支付的2014年7月1日至2014年12月31日租金650万元”既然没有在2014年财务报表进行确认,那是否能够将这两笔收入在2015年的财务报表上确认为主营业务收入?显然,将2014年应当确认的租金收入在2015年进行经常性损益的确认,不符合权责发生制原则,所以天健会计师事务所和大信会计师事务所复核时反悔了前期审计意见和复核意见。

在本案例中,*ST新都欲恢复上市,应当符合深圳证券交易所有关恢复上市的规定,如“在法定披露期限内披露经审计的暂停上市后首个年度报告且同时符合最近一个会计年度经审计的净利润及扣除非

经常性损益后的净利润均为正值、最近一个会计年度的财务会计报告未被出具保留意见、无法表示意见或者否定意见的审计报告”等。*ST新都将在2014年确认的主营业务收入递延到2015年再确认,不符合会计权责发生制的规定。并且在高尔夫物业租金业务中,*ST新都涉嫌非法为关联交易方提供担保以及破产重整收益存在虚增,也因此天健会计师事务所对*ST新都2015年度财务报告进行审计时,对公司取得的破产重整收益做出特别强调,为公司2015年和2016年年度财务报告出具了带强调事项段的无保留审计意见的审计报告。

在“从严监管、全面监管”的环境下,会计师事务所反悔以前审计意见是以更加谨慎的态度履行会计师职责,而恰好这次履行职责使得*ST新都的当年净利润由正变负,按照相关规定,被证券监管机构停止上市也就在常理之中了。

(三)会计师事务所否定审计意见影响的相关利益群体

1. 会计师事务所。会计师事务所审计工作的最终成果是审计报告。注册会计师应当本着对被审计单位及其利益相关者负责的原则,制定审计计划,实施审计程序,发表审计意见,出具审计报告。本案例中,天健会计师事务所和大信会计师事务所在二次复核时,在审计基础以及会计基础不变的情况下,出具了与原来审计意见截然相反的审计意见。尽管反悔审计意见对*ST新都恢复上市之路造成了终止影响,但是对会计师事务所而言,这是应相关监管机构的要求,本着更加严谨的态度和工作作风对*ST新都的2015年高尔夫物业租金收入进行审慎核查。这不仅是对职业道德规范的遵守,更是对相关法律法规的遵守。

2. 被审计单位。不管是标准无保留审计意见还是非无保留审计意见,审计意见的性质对被审计单位都十分重要。本案例中,*ST新都想要恢复上市,根据深圳证券交易所的规定,需要满足的条件之一就是不能被会计师事务所出具非无保留审计意见。在*ST新都恢复上市之路即将见到曙光的关键时刻,天健会计师事务所的一封代表二次复核意见的会计函将*ST新都手中的最后一根稻草折断。而由*ST新都单独聘请的大信会计师事务所也反悔了以前复核意见,相应的保荐机构和法律机构纷纷撤销原来的肯定意见。这些情形使得*ST新都恢复上市之路戛然而止,会计师事务所反悔以前审计意见对

被审计单位的重要程度不言而喻。

(四)会计师事务所否定以前审计意见对相关利益主体有何影响

天健会计师事务所反悔以前年度审计意见和大信会计师事务所二次复核反悔以前审计意见使得*ST新都恢复上市之路戛然而止,也让名不见经传的*ST新都进入我们的视野。在这一过程中,对*ST新都最大的影响就是其恢复上市梦想破灭了。*ST新都认为,两家会计师事务所作为专业的证券市场审计机构,在履行职责的过程中存在严重过失,因其在适用会计准则不变的情况下,针对同一问题前后出具两个截然不同的审计意见,从而导致公司直接面临终止上市的风险,给公司造成了严重的不良影响。

*ST新都的恢复上市之路戛然而止,受到最大影响的恐怕就是*ST新都的投资者了。会计师事务所的“变脸”,让本来因为*ST新都暂停退市而损失惨重的股民,不得不面对“东家”恢复上市失败的结果,股民的损失谁来负责?谁又该为*ST新都的股东买单?

执行此次审计工作的会计师事务所在适用的审计准则和会计准则不变的情况下,前后出了两次截然不同的审计意见,不管是从监管新规下的审慎处理要求来看,抑或是从相机决断的责任切割要求来看,会计师事务所本身存在过失,由此会对会计师事务所声誉产生不良影响,尤其是对天健和大信这两个国内排名比较靠前的会计师事务所而言。

(五)上市公司如何应对会计师事务所否定以前审计意见

鉴于2013年和2014年立信会计师事务所的无法表示意见,在被深圳证券交易所暂停上市后的*ST新都重新恢复上市的欲望太过强烈,公司急于在2016年向深圳证券交易所递交恢复上市申请距离暂停上市也仅一年时间。2015年*ST新都通过各种方式拓展公司业务,并于2015年第四季度新成立的子公司新都实业开始运营,新都实业经营伊始已取得较好的销售业绩,公司也积极涉猎不同领域。但欲速则不达,在如此短暂的时间里,*ST新都把财务报表扭亏为盈,很大程度上得益于高尔夫球场的租赁业务,而正是这点使得公司的年报数据备受争议。

上市公司在应对会计师事务所反悔以前审计意见的影响之前,应做好预防措施,不给会计师事务所

反悔审计意见留下机会。这就需要上市公司在公司能力范围内合法、合规开展各项经营活动、财务活动。在审计过程中也应当与注册会计师加强沟通,及时通告公司经营业务。对于会计师事务所已经反悔审计意见,对给公司造成损失的部分,公司应当采取法律方式解决争端,必要时可要求会计师事务所予以相应赔偿。在本案中,在法律诉讼的相关赔偿责任上,*ST新都应对“被坑”的情形,诉讼请求大信会计师事务所退还审计费12万元并登报道歉,天健会计师事务所退还审计费用240万元、赔偿经济损失346.2万元,并登报道歉。而这一事件给*ST新都带来名誉上的损失的同时,对其经营活动必然也会产生不良影响。

四、启示与结语

*ST新都恢复上市失败案例让我们震惊的同时也让我们深思,证券市场是一个纷繁复杂的市场,市场的各利益主体应当规范自身行为以避免此类案件的再次发生。

(一)公司严格按照相关法律法规的规定对交易和事项进行正确分类、会计处理和披露

对*ST新都来说,当初引入重整投资人,本来是想通过破产重整以及后续的资本运作避免退市,不仅保护债权人的利益,也让股东和员工的损失减少到最低。但是实际上这些交易事项在运行中产生的收益有些并不符合会计准则对于经常性损益的确认标准。公司本身应当合法经营,合规做账,公司在法律框架内经营是原则。此外,还应按照企业会计准则的规定对交易和事项进行正确分类和披露。对于涉及主观判断的会计事项,例如本案例中的*ST新都高尔夫物业租金问题,公司应当严格按照会计准则的规定进行相应会计处理,不应当提前确认收入或者滞后确认收入,严格遵循权责发生制的会计基础。同时,欲速则不达,公司发展可以公司目标为努力方向,但是不应当采取激进手段,坚持稳中求进,一步一步达成企业目标。

(二)会计师事务所应当谨慎选择客户、严格遵守职业道德准则

出于风险防范和业务质量的考虑,会计师事务所在选择客户时应当谨慎,尤其是在承接已暂停上市、急于恢复上市的客户的审计业务时。本案例中,

*ST新都被暂停上市,因其急于恢复上市的欲望过于强烈,同时面临扭亏为盈的压力,故其审计风险较高。会计师事务所在选择这类审计客户时应格外注意,必要时可以拒绝签订审计业务约定书。会计师事务所在接受审计委托前要慎重选择客户,也是《会计师事务所质量控制准则第5101号——业务质量控制》的要求。

并且,同样的会计准则,同样的公司,甚至是同样的业务,天健和大信两家会计师事务所对审计意见的反悔让人很难相信其在之前是否严格按照审计准则实施审计,所以注册会计师在执业过程中应当严格遵守职业道德规范的要求,特别注意专业胜任能力和应有的关注、客观性等要求。审计过程中,注册会计师应当明确审计目标,全面了解被审计单位整体经济活动和财务状况。同时保持职业怀疑,对被审计单位存在争议的会计事项持谨慎态度。全面理解审计责任,严格遵守质量控制程序和质量控制复核制度。

(三)证券交易所、保荐机构及其他第三方服务机构应当勤勉尽职

在本案例中,保荐机构广发证券和负责的律师事务所直接以注册会计师的审计意见为风向标,并未进行真实性调查,这在一定程度上也直接促成了*ST新都恢复上市的失败。因此,上市公司聘请的证券、法律服务机构应当勤勉尽职,严格履行自身职责。而在*ST新都状告两所时,负责诉讼的法院和负责仲裁的仲裁机构在相关会计专业人才配备可能存在欠缺的情况下,应该向证券交易所申请聘请具有从事证券、期货相关业务资格的会计师事务所就公司盈利等相关情况的真实性进行调查核实^[1],也可以参考《首次公开发行股票的公司专项复核的审核要求》,由证监会委托一家具备证券执业资格的会计师事务所对申报财务会计资料的特定项目进行专项复核。

主要参考文献:

- [1] 梁甫贵,赵雨彤.长航凤凰破产重整的案例分析及启示[J].财务与会计,2017(9):30~33.
- [2] 郝旭光.中国证券市场监管有效性研究[J].中国工业经济,2011(6):16~25.

作者单位:青岛理工大学商学院,青岛266520