

(二)关键审计事项行业分布特点。

一是关键审计事项数量差异明显。披露关键审计事项的93家A+H上市公司,主要分属于8个不同行业。就平均披露数量而言,金融、保险业和建筑业上市公司均高于98家公司的整体关键审计事项披露平均数量(2.48项),制造

表 1-7 2016 年年报关键审计事项分行业统计表

所属行业	上市公司家数	披露关键审计事项数量	平均披露数量
制造业	37	84	2.27
金融、保险业	23	76	3.3
交通运输	12	28	2.33
采掘业	10	21	2.1
建筑业	4	10	2.5
信息技术业	3	7	2.33
电力、煤气及水的生产和供应业	3	6	2
房地产业	2	4	2
其他	4	7	1.75
合计	98	243	2.48

业等其他6个行业上市公司则低于上述平均披露数。其中金融、保险业上市公司审计报告披露的关键审计事项最多,平均披露数量为3.30项,明显高于上述平均披露数量(详见表1-7)。

二是关键审计事项内容侧重明显不同。金融、保险业上市公司侧重于“合并报表”和“公允价值”。在23家A+H股金融、保险业上市公司中,有18家披露的关键审计事项涉及“合并报表”,主要为结构化主体的合并;有12家披露的关键审计事项涉及“公允减值计量”,主要为金融工具的公允价值计量。建筑业上市公司侧重于“收入确认”和“资产减值”。4家A+H股建筑业上市公司均将“收入确认”和“资产减值”披露为关键审计事项,其中“收入确认”主要为建造合同收入确认;“资产减值”主要为应收账款可回收性及减值相关事项。交通运输业上市公司侧重于“资产减值”。在12家A+H股交通运输业上市公司中,有10家披露的关键审计事项涉及“资产减值”,主要为飞机、船舶等高价固定资产减值。信息技术业上市公司侧重于“收入确认”。3家A+H股信息技术业上市公司中,均将“收入确认”披露为关键审计事项,主要为主营业务收入的真实性和截止性(详见表1-8)。

表 1-8 关键审计事项行业分布数量及比例情况表

行业	资产减值		收入确认		合并报表		公允价值		其他		合计
	数量	比例	数量	比例	数量	比例	数量	比例	数量	比例	
制造业	54	64.29	11	13.1	3	3.57	2	2.38	14	16.67	84
金融业	36	47.37	2	2.63	18	23.68	12	15.79	8	10.53	76
交通运输	10	35.71	6	21.43	1	10.71			6	32.14	28
采掘业	12	57.14	2	9.52	3	4.76			9	28.57	21
建筑业	5	50	4	40					1	10	10
信息技术	2	28.57	3	42.86					2	28.57	7
电、煤气及水供应	3	50							3	50	6
房地产业	2	50	1	25					1	25	4
其他	3	42.86	2	28.57	2	28.57					7
合计	127	52.26	31	12.76	27	11.11	14	5.76	44	18.11	243

分报告二：内部控制审计情况分析

截至2017年4月30日,除*ST烯碳外(其审计报告披露日期为6月24日),沪深两市共有1565家上市公司对外披露2016年度内部控制审计报告。在1566家上市公司中,沪市主板1041家、深市主板458家、深市中小企业板55家、深市创业板12家。上市公司出具内部控制报告比例由2015年度的53.84%降至2016年度的49.41%。在上述1566家出具内部控制审计报告的上市公司中,有1533家的财务报表审计机构和内部控制审计机构为同一家事务所,占97.89%,与2015年度的97.84%基本持平,财务报表审计与内部控制审计整合已成为主流趋势。

一、内部控制审计报告意见类型

(一)内部控制审计报告意见类型总体情况。

在1566份内部控制审计报告中,标准内部控制审计

报告1479份,非标内部控制审计报告87份(其中,带强调事项段的无保留意见内部控制审计报告65份,否定意见的内部控制审计报告22份),非标内部控制审计报告比例为5.56%,与2015年的5.62%相比有所下降。

(二)非标内部控制审计报告的数量和比例趋于平稳。

总体上,受主板上市公司分类分批实施企业内部控制规范体系影响,以及资本市场各个方面对企业内部控制审计工作认识逐步深入,2011-2013年度,上市公司内部控制审计非标报告比例持续上升,而2014年以来,非标报告比例趋于平稳,每年均保持在5.5%左右(详见表2-1、图2-1)。

二、非标内部控制审计报告分析

(一)非标内部控制审计报告的公司板块分布。

现阶段,中小板、创业板公司尚未被纳入内控规范体系

表 2-1 2011—2016 年度上市公司内部控制审计报告意见类型

年度	标准审计报告	非标准审计报告				总计
		无保留意见 + 强调事项段	无法表示意见	否定意见	小计	
2016	数量	1 479	65	0	22	1 566
	比例 (%)	94.44	4.15	0	5.56	100
2015	数量	1 444	70	0	16	1 530
	比例 (%)	94.38	4.58	0	5.62	100
2014	数量	1 387	54	4	20	1 465
	比例 (%)	94.68	3.69	0.27	5.32	100
2013	数量	1 096	35	1	9	1 141
	比例 (%)	96.06	3.07	0.09	3.94	100
2012	数量	940	21	0	3	964
	比例 (%)	97.51	2.18	0	2.49	100
2011 ²	数量	224	4	0	1	229
	比例 (%)	97.82	1.75	0	2.18	100

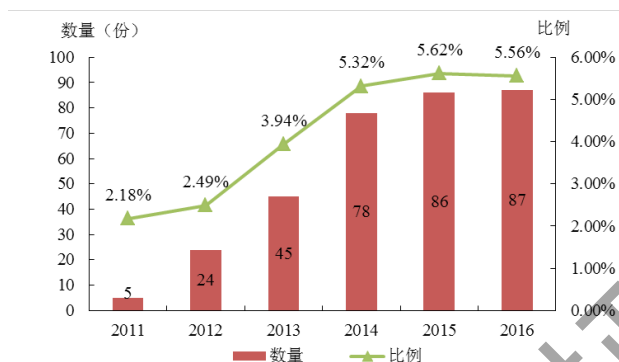


图 2-1 2011—2016 年度非标内部控制审计报告数量和比例变动趋势

实施范围，因此，非标报告主要集中在沪市、深市主板上市公司。2016 年度，沪市主板上市公司被出具非标报告的比例为 5.38%，较上年减少 0.29%。深市主板上市公司被出具非标报告的比例为 5.47%，较上年减少 0.26%。此外，还有 5 家中小板上市公司被出具非标内部控制审计报告（详见表 2-2）。

表 2-2 2016 年度各板块上市公司内部控制审计报告意见类型

内部控制审计意见类型	沪市主板	深市主板	中小板	创业板	合计
(标准)无保留意见	985	432	50	12	1 479
带强调事项段的无保留意见	43	18	4	0	65
无法表示意见	0	0	0	0	0
否定意见	13	8	1	0	22
非标准审计意见小计	56	25	5	0	87
总计	1 041	457	55	12	1 566
非标准审计意见比例	5.38%	5.47%	9.09%	0.00%	5.56%

²2011 年为施行企业内控规范体系的第一年。

(二) 非标内部控制审计报告的公司行业分布。

随着内部控制审计实施范围的扩大，内部控制审计非标意见报告涉及的行业已从 2011 年度的 2 个扩大到 2016 年度的 13 个。就行业内非标报告比例而言，批发和零售贸易被出具非标内部控制审计报告的比例最高，达到 9.17%，高于整体上市公司内部控制审计非标报告比例（5.56%）。其次，采掘业、制造业、信息技术业和农、林、牧、渔业等行业的非标报告比例也高于平均水平（详见表 2-3、图 2-2）。

表 2-3 内部控制审计非标意见报告的公司行业分布

行业	年度内控审计非标意见报告公司家数					
	2016	2015	2014	2013	2012	2011
制造业	48	54	45	25	12	3
电力、煤气及水的生产和供应业	3	3	2	5	1	0
交通运输、仓储业	1	1	2	4	2	0
采掘业	5	5	5	3	1	0
传播与文化产业	1	1	2	2	1	0
农、林、牧、渔业	2	3	1	1	3	0
建筑业	2	1	1	1	2	0
批发和零售贸易	10	4	7	1	1	0
综合类	2	4	2	1	1	0
房地产业	4	4	5	1	0	2
信息技术业	5	4	2	1	0	0
金融、保险业	2	0	1	5	1	0
社会服务业	2	2	3	4	2	0
合计	87	86	78	45	24	5

(三) 非标内部控制审计报告披露的主要非标事项。

1. 带强调事项段的无保留意见内部控制审计报告披露的非标事项。在全部 65 份带强调事项段的无保留意见内部控制审计报告中，22 份涉及内部控制缺陷问题，27 份涉及审计范围问题，7 份涉及其他事项（详见表 2-4）。

2. 否定意见内部控制审计报告披露的非标事项。根据《企业内部控制审计指引》规定，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

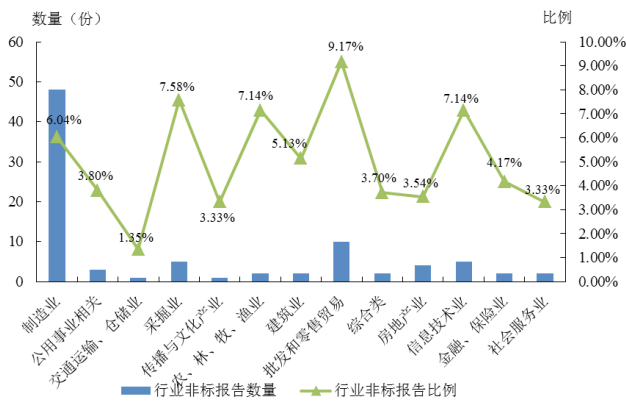


图 2-2 2016 年度各行业非标内部控制审计报告数量和比例

限制,应当对财务报告内部控制发表否定意见(详见表 2-5)。

(四)非标内部控制审计报告与对应的财务报表审计报告。

2016 年度,在 65 家被出具带强调事项段的无保留意见内部控制审计报告的上市公司中,有 46 家公司财务报表审计报告为标准无保留意见,19 家公司为非标意见(其中,17 家公司为带强调事项段的无保留意见,2 家公司为保留意见)。

在 22 家被出具否定意见内部控制审计报告的上市公司中,有 4 家公司的财务报表审计报告为标准无保留意见,18 家公司为非标意见(其中,5 家公司为带强调事项段的无保留意见,8 家公司为保留意见,5 家公司为无法表示意见)。

总的来看,在 87 家被出具非标内部控制审计报告的上市公司中,51 家被出具标准无保留意见的财务报表审计报告。(详见表 2-6)

表 2-4 带强调事项段的无保留意见内控审计报告披露的强调事项

强调事项	内部控制缺陷问题	审计范围问题	持续经营能力存在重大不确定性	被监管部门采取监管措施	前期差错更正	其他	合计
主要原因	22	26	3	4	3	7	65

表 2-5 否定意见内控审计报告披露的重大内部控制缺陷

序号	上市公司	内部控制缺陷
1	*ST 海润	未能识别资产存在减值的迹象;未能合理确认资产减值损失;未能按照企业会计准则的要求核算预计负债和政府补助等事项;未能对重大交易事项和会计估计进行适当的关注;未能有效识别关联方及关联方交易;对外提供担保未经过职能部门申请和管理层审核,直接通过了董事会的审批;重大交易审批业务中内控失效;付款申请审批流程在特定情况下失效。
2	安泰集团	存在关联方大额应收款项逾期未收回的情况,控股股东资金占用。
3	ST 慧球	与关联方发生多笔资金往来,款项真实用途不明,应收应付关联方资金余额巨大,未履行必要的决策审批流程和信息披露义务;非出于正常经营之目的重大交易未履行必要的决策审批流程;重大投资未履行必要的决策审批流程及信息披露义务。
4	*ST 中安	工程施工进度管控和重大合同履行监督缺失,与之相关的财务报告内部控制运行失效,影响财务报表中与工程业务相关的营业收入、营业成本、应收应付及预付款项以及财务报表其他项目的确认和计量。
5	航天通信	未按照内控制度识别关联及其交易;经销模式确认营业收入的依据不充分;在产品成本核算的依据不充分。
6	*ST 上普	全资子公司未能及时归还银行贷款,上述事项,事先未履行董事会和监事会审批程序、亦未及时披露、也未事先告知保荐机构及相关人员。
7	*ST 匹凸	未能及时有效控制诉讼损失风险,从而导致公司可能承担连带赔偿,与之相关的财务报告内控失效;未能对原子公司实施有效的管控,从而导致公司原实际控制人通过其控制的关联企业上市公司原子公司发生大额资金往来,并丧失对原子公司控制权;未对分支机构实施有效的内部控制,从而导致重大财务风险,与之相关的财务报告内控失效;与财务报告相关的信息披露存在问题,与之相关的财务报告内控失效。
8	中国高科	公司及子公司 2016 年度对部分营业收入的确认、计量和营业成本的结转未有效执行审核等内部控制政策和程序,上述重大缺陷导致了财务报表中营业收入和营业成本等出现错报;未对子公司实施有效的内部控制,与之相关的财务报告内控失效。
9	*ST 大控	违规提供对外担保;未及时披露资产冻结及诉讼事项;在重大经营合同未得到有效履行的情况下,未采取恰当应对措施;因涉嫌信息披露违法违规被中国证券监督管理委员会立案调查。
10	天津磁卡	公司相关控制制度无效和文件缺失,导致公司未能正确掌握对外投资情况;由于相关内部控制制度执行无效,未能及时、准确地确认长期股权投资及相应权益。
11	*ST 昆机	违反企业会计准则规定,以前年度财务报表存在对财务数据的不实陈述,并因涉嫌违反信息披露的证券法律法规,目前正在被中国证监会立案调查;未有效建立针对管理层舞弊及凌驾于内部控制之上的风险而设计的控制,对发货、费用计提以及存货资产管理的会计系统控制和内部监督失效,以致未能有效识别在财务会计报告中存在的重大会计差错;公司未能有效执行对子公司股权的控制,导致保证公司投资安全完整的控制存在重大缺陷。

序号	上市公司	内部控制缺陷
12	秋林集团	对于重大资金投放及收回,公司决策层缺少统筹安排及事前详细的尽职调查,未进行风险评估;公司对募集资金管理及资金管理使用方面的内部控制存在缺陷;公司对存货的内部控制存在缺陷;公司会计管理制度中与保证经济业务完整、全面记录相关的控制存在缺陷;公司未能对子公司实施有效控制,对子公司控制管理存在缺陷。
13	大晟文化	公司对预付的影视剧制作款或投资款监督不到位;公司影视剧制作成本决算不及时。
14	ST生化	公司使用个人账户替代公司账户进行现金管理。
15	中润资源	公司未对重要的其他应收款执行有效的确保资产安全的措施。
16	*ST烯碳	重述2015年及以前年度财务报表,以更正由于舞弊或错误导致的重大错报;公司关联交易管理中未主动识别、获取及确认关联方信息的控制制度未得到有效执行;存在先投资后经过董事会审批的执行缺陷;对外提供财务资助金额达3.85亿元,占公司2015年经审计的净资产的26%,但未履行相应的审议程序和及时信息披露义务;重大股权转让存在先进行过户转让,后通过股东大会决议的执行缺陷;对外投资等重要事项未提交董事会和股东大会审议,亦未按规定履行相关程序。
17	ST亚太	支付控股股东及关联方款项会计处理错误,至2016年末,公司对上述事项进行前期会计差错更正,此重大缺陷导致企业资金管理内控失效;企业成本核算不实,成本管理内控失效。
18	*ST华泽	上期内部控制审计报告中发现的财务报告内部控制重大缺陷整改不彻底,特别是关联方资金占用、收入确认及税款申报、应收和预付账款的管理;供应商管理不到位,导致预付货款产生重大损失;供应商未按合同供货时,未及时跟进催要货物和预付货款;在供应商存在大额预付货款的情况下,本年又发生新的资金支付;子公司存在资金拆借业务贸易化情形,资金拆借利率畸高;固定资产重大报废事项未按内控制度要求履行董事会审批程序。孙公司未按制度规定对存货计提减值准备。
19	万年青	公司财务部原部长涉嫌挪用资金,并且违规为第三方以应收账款质押向华夏银行融资贷款3000万元人民币提供虚假证明,该事项可能会对公司造成重大财产损失。
20	中水渔业	在编制2015年财务报表时,未充分考虑政策变化对其估计燃油补贴金额准确性的影响,上述前期重大会计差错构成财务报告内部控制重大缺陷,对2016年财务报告“其他应收款”和“未分配利润”的期初数产生重大影响。
21	一汽轿车	公司2016年度日常关联交易议案未获股东大会通过,但公司仍与关联方进行该议案所涉及的日常关联交易。公司与关联方交易的授权和批准相关的内部控制存在重大缺陷,并具有广泛影响。
22	*ST墨龙	公司2016年前三季度对部分营业收入的确认、计量和营业成本的结转未有效执行审核等内部控制政策和程序,上述重大缺陷导致财务报表中营业收入和营业成本等出现错报。公司上述多次出现的营业收入和营业成本等错报表明相关财务报告内部控制存在重大缺陷。

表 2-6 2016 年度非标内部控制审计报告与对应的公司财务报表审计报告

内部控制审计		财务报表审计	
意见类型	数量	意见类型	数量
带强调事项段的 无保留意见	65	标准无保留意见	46
		带强调事项段的无保留意见	17
		保留意见	2
		无法表示意见	0
否定意见	22	标准无保留意见	5
		带强调事项段的无保留意见	4
		保留意见	8
		无法表示意见	5

分报告三：年报审计市场情况分析

截至2017年4月30日,40家证券所共完成3137家(其中*ST烯碳其审计报告披露日期为6月24日)上市公司的2016年度财务报表审计业务和1566家上市公司的2016年度内部控制审计业务,分别较2015年度增长10.38%、2.29%,上市公司年报审计市场规模进一步扩大。

一、上市公司年报审计业务分布

(一)上市公司财务报表审计业务继续向少数大型证券

所集中。

承接上市公司2016年度财务报表审计业务数量最多的10家事务所,共为2185家公司出具审计报告,首次突破2000家,占上市公司总数的69.65%。2011—2015年度,该数字分别为1305家、1592家、1722家、1821家和1970家,占当年上市公司总数的比例分别为55.25%、63.86%、67.88%、68.28%和69.32%。上市公司年报审计业务最多的10家事务所的客户数量和比重逐年上升,平均每家上市公