

持联系和交流。委员会接待来访情况以及出席或列席的会计行业会议有：4月、5月、9月，财政部会计司代表团、财政部监督评价局代表团、特许公认会计师公会（ACCA）代表分别来访。6月，第一届“加强反洗钱/反金融犯罪实用工具和技巧”研讨会。9月，“葡萄牙语会计师审计师联盟”成立暨首次会议、广东省粤港澳合作促进会会计专业委员会第二届代表大会。11月，2019中日韩会计准则制定机构会议、“转变Transformation”研讨会、反洗钱及反恐怖融资工作小组例会和第二轮整体性风险评估统筹委员会全体会员大会。

附录：澳门核数、会计专业现行的主要监管法例

第71/99/M号法令核准之《核数师通则》

第72/99/M号法令核准之《会计师通则》

第2/2005号行政长官批示核准之《核数师暨会

计师注册委员会规章》

第23/2004号行政法规核准之《核数准则》

第68/2004号经济财政司司长批示核准之《核数实务准则》

第69/2007号经济财政司司长批示核准之《核数实务准则》应用技术指引

第25/2005号行政法规核准之《会计准则》

第2/2007号经济财政司司长批示核准之《一般财务报告准则》应用指南

第36/2004号行政法规核准之《注册核数师职业道德守则》

有关核数师、会计师和税务顾问预防及遏止清洗黑钱及资助恐怖主义犯罪之指引

（澳门核数师暨会计师注册委员会供稿）

上市公司2019年年报审计情况分析报告

截至2020年9月30日，沪深两市共有3 813家上市公司披露了2019年年报，41家会计师事务所为上市公司出具了2019年度财务报表审计报告和内部控制审计报告。

一、财务报表审计报告分析

3 813家上市公司中，3 640家上市公司财务报表被出具无保留意见，173家上市公司被出具非无保留意见。3 640份无保留意见审计报告中，101份含有强调事项段或“与持续经营相关的重大不确定性”段（以下简称持续经营事项段）。

（一）非无保留意见总体情况

2019年度，173家上市公司被出具非无保留意见审计报告，占比4.5%。其中，保留意见审计报告126份，无法表示意见审计报告46份，否定意见审计报告1份。近三年，非无保留意见的数量和比例均呈现持续上升的趋势（详见表1、图1）。

表1 2017—2019年度审计意见类型分布

审计意见类型		2017年度	2018年度	2019年度
无保留意见		3 452	3 485	3 640
非无保留意见	保留意见	37	82	126
	无法表示意见	23	40	46
	否定意见			1
合计		3 512	3 607	3 813

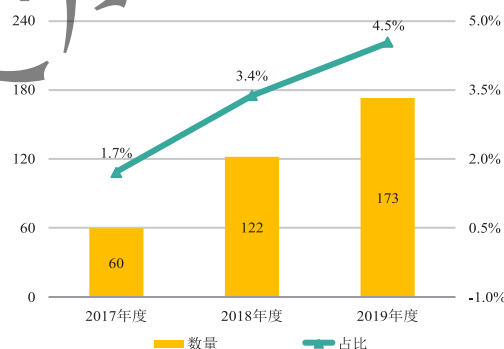


图1 2017—2019年度非无保留意见数量和占比

1. 不同上市板块非无保留意见分布

除科创板外，其他板块均有上市公司被出具非无保留意见，其中中小企业板和深市主板上市公司非无保留意见比例较高，分别为6.7%和5.7%，高于总体非无保留意见比例4.5%（详见表2）。

表2 2019年度非无保留意见的上市版块分布

	沪市主板	深市主板	中小企业板	创业板	科创板	合计
保留意见	31	19	51	25		126
无法表示意见	20	8	12	6		46
否定意见	1					1
非无保留意见小计	52	27	63	31	0	173
上市公司家数	1 508	471	946	797	91	3 813
非无保留意见占比	3.4%	5.7%	6.7%	3.9%	0%	4.5%

2. 不同行业非无保留意见分布。

行业分布方面(本报告使用证监会行业分类),173家被出具非无保留意见的上市公司主要集中在制造业(104家)和信息传输、软件和信息技术服务业(21家)。农、林、牧、渔业上市公司被出具非无保留意见的比例最高,达到11.9%;信息传输、软件和信息技术服务业不仅非无保留意见数量较多,且占比为6.9%,高于总体水平4.5%;制造业非无保留意见比例与总体水平基本持平(详见表3)。

表3 2019年度非无保留意见的公司行业分布

	非无保留 意见数量	上市公司 数量	非无保留 意见占比
农、林、牧、渔业	5	42	11.9%
综合	2	19	10.5%
文化、体育和娱乐业	5	58	8.6%
卫生和社会工作	1	12	8.3%
采矿业	6	77	7.8%
信息传输、软件和信息技术服务业	21	303	6.9%
水利、环境和公共设施管理业	3	58	5.2%
批发和零售业	8	163	4.9%
制造业	104	2 401	4.3%
房地产业	5	124	4.0%
租赁和商务服务业	2	56	3.6%
金融业	4	116	3.4%
电力、热力、燃气及水生产和供应业	4	112	3.6%
交通运输、仓储和邮政业	2	105	1.9%
建筑业	1	99	1.0%
教育		8	0.0%
居民服务、修理和其他服务业		1	0.0%
科学研究和技术服务业		50	0.0%
住宿和餐饮业		9	0.0%
合计	173	3 813	4.5%

(二)出具非无保留意见的主要原因。

173份非无保留审计意见报告中“形成保留意见的基础”“形成无法表示意见的基础”和“形成否定意见的基础”部分共涉及453个具体事项,平均每份报告2.6个。

1. 保留意见的审计报告。126份保留意见审计报告中,“形成保留意见的基础”部分共涉及263个事项,平均每份报告2.1个(详见表4)。导致发表保留意见的事项主要涉及以下三个方面:

(1)往来款项、长期资产等可收回性及坏账计提等,未能获取充分适当的审计证据,涉及77份审计报告;

(2)对涉诉、担保、立案调查等或有事项及预计负债等,未能获取充分适当的审计证据,涉及63份审计报告;

(3)注册会计师对上市公司关联方关系及其交易披露的真实性、完整性、准确性以及关联方往来款项的可收回性等,未能获取充分适当的审计证据,涉及30份审计报告。

表4 导致发表保留意见的事项分类统计表

涉及财务报告项目或事项	涉及保留意见 审计报告份数
往来款项、长期资产等可收回性及坏账计提无法判断	77
涉诉、担保、立案调查等或有事项及预计负债无法估计	63
关联方关系及其交易披露的真实性、完整性、准确性,关联方往来款项的可收回性等	30
资金往来及交易的商业合理性	12
持续经营能力存在重大不确定性,财务报表未充分披露	11
收入确认存疑	10
对预付账款无法获取充分、适当的审计证据	10
其他	50

2. 无法表示意见的审计报告。46份无法表示意见审计报告中,“形成无法表示意见的基础”部分共涉及178个事项,平均每份报告3.9个(详见表5)。导致发表无法表示意见的事项主要涉及以下三个方面:

(1)对涉诉、担保、立案调查等或有事项及预计负债无法估计,涉及45份审计报告;

(2)无法判断运用持续经营假设编制财务报表的恰当性,涉及31份审计报告;

(3)无法判断往来款项可收回性及坏账准备计提的准确性,涉及24份审计报告。

表5 导致发表无法表示意见的事项分类统计表

涉及财务报告项目或事项	涉及无法表示意见 审计报告份数
涉诉、担保、立案调查等或有事项及预计负债	45
运用持续经营假设编制财务报表的恰当性	31
往来款项的可收回性及坏账准备计提的准确性	24
商誉等长期资产减值损失计提的合理性、准确性以及披露的恰当性	10
关联方关系及其交易披露的真实性、完整性、准确性,款项的可收回性	9
存货的账面价值和存货跌价损失的准确性	8
内部控制的有效性	6

3. 否定意见的审计报告。中审亚太为沪市主板上市公司*ST富控(600634.SH)出具了否定意见审计报告,“形成否定意见的基础”部分涉及12个事项,包括预计负债转回、应付利息转回、持续经营能力、债权转让等。其中对*ST富控转回预计负债18.86亿元、转回应付利息11.06亿元的事项,由于未与债权人达成确定的和解方案、相关买断协议尚未生效等原因,中审亚太认为相关会计处理不符合企业会计准则的要求。纠正上述错报后,*ST富控归属母公司的所有者权益为-22.41亿元,因最近两个会计年度期末经审计净

资产为负值,面临暂停上市的风险。

(三)带强调事项段或持续经营事项段的无保留意见分析。

2019年度,101家上市公司被出具带强调事项段或持续经营事项段的无保留意见。其中,36家上市公司审计报告中强调事项段,52家上市公司审计报告中持续经营事项段,13家上市公司审计报告中同时有强调事项段和持续经营事项段。

1.带强调事项段的无保留意见审计报告。49份带强调事项段的审计报告(含同时有持续经营事项段的审计报告)共涉及52个事项,主要涉及证监会立案调查或行政处罚、未决诉讼、关联方资金占用和破产重整等事项(详见表6)。

表6 强调事项分类统计表

强调事项	相关审计报告份数
证监会立案调查或行政处罚	11
未决诉讼	9
关联方资金占用	7
破产重整	5
其他	17

2.带持续经营事项段的无保留意见审计报告。65家上市公司被出具带持续经营事项段的无保留意见(其中13家

同时有强调事项段),表明注册会计师认为管理层运用持续经营假设是适当的,但存在重大不确定性,且财务报表对重大不确定性已作出充分披露。对持续经营问题的专项分析见本报告专项分析部分。

(四)专项分析。

1.上市公司持续经营问题。

2019年度,154家上市公司审计报告中含有持续经营相关内容,占比4%。其中,111家的审计报告中含持续经营事项段(其中65家为无保留意见,46家因其他事项被出具了保留意见或无法表示意见),11家因持续经营问题被出具保留意见,31家因持续经营问题被出具无法表示意见,1家因持续经营问题被出具否定意见(详见表7)。上市公司经营困难和短期偿债压力较大是导致持续经营能力存在重大不确定性的主要原因,典型表现包括净利润和未分配利润为负、流动资产小于流动负债、存在逾期借款等。

从行业分布看,154家上市公司分布在15个行业。86家制造业上市公司有持续经营问题,数量最多,但占比为3.6%,低于4%的总体水平。从占比看,租赁和商务服务业上市公司存在持续经营问题的比例最高(详见表8)。

经审阅相关上市公司年报和审计报告,部分注册会计师有未严格按照执业准则的规定发表审计意见之嫌,具体表现为:

表7 含持续经营相关内容的审计报告情况

持续经营问题在审计报告中披露形式	审计意见类型	上市公司家数
持续经营事项段	无保留意见	65
	保留意见	44
	无法表示意见	2
形成保留意见的基础	保留意见	11
形成无法表示意见的基础	无法表示意见	31
形成否定意见的基础	否定意见	1

表8 含持续经营事项的上市公司行业分布

行业分类	含持续经营事项的公司家数	行业内公司家数	占比
租赁和商务服务业	6	56	10.7%
文化、体育和娱乐业	5	58	8.6%
卫生和社会工作	1	12	8.3%
农、林、牧、渔业	3	42	7.1%
房地产业	8	124	6.5%
批发和零售业	10	163	6.1%
信息传输、软件和信息技术服务业	18	303	5.9%
电力、热力、燃气及水生产和供应业	6	112	5.4%
综合	1	19	5.3%
制造业	86	2 401	3.6%
交通运输、仓储和邮政业	3	105	2.9%
金融业	3	116	2.6%
建筑业	2	99	2.0%
水利、环境和公共设施管理业	1	58	1.7%
采矿业	1	77	1.3%
教育		8	
居民服务、修理和其他服务业		1	
科学研究和技术服务业		50	
住宿和餐饮业		9	
合计	154	3 813	4.0%

(1)《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》(以下简称1324号准则)规定,如果运用持续经营假设是适当的,但存在重大不确定性,且财务报表对重大不确定性已作出充分披露,注册会计师应当发表无保留意见,并在审计报告中增加以“与持续经营相关的重大不确定性”为标题的单独部分。部分审计报告未严格执行准则规定,用“强调事项”为标题,提示与持续经营相关的重大不确定性。

(2)1324号准则第二十一条规定,如果运用持续经营假设是适当的,但存在重大不确定性,且财务报表对重大不确定性已作出充分披露,注册会计师应当发表无保留意见加持续经营事项段,并说明该事项并不影响发表的审计意见。某上市公司因持续经营问题被出具保留意见,审计报告中同时含有持续经营事项段,并且表述为“该事项已影响本报告发表保留意见”,注册会计师未恰当使用持续经营事项段,有违反1324号准则要求之嫌。

(3)根据1324号准则,发表保留意见适用于“运用持续经营假设是适当的,但存在重大不确定性,且财务报表对重大不确定性未作出充分披露”的情形。部分保留意见审计报告中使用了“虽然贵公司已在财务报表附注二、2、中充分披露了拟采取的改善措施,但我们无法取得与评估持续经营能力相关的充分、适当的审计证据”“公司采取了改善措施,但仍存在我们对其持续经营能力不确定性的疑虑”“我们仍无法取得与评估持续经营能力相关的充分、适当的审计证据,以消除我们对公司持续经营能力存在重大不确定性的疑虑”等表述,与1324号准则规定的发表保留意见的基础不符,未能明确表达注册会计师对持续经营事项的态度。在注册会计师无法判断运用持续经营假设编制财务报表是否恰当的情况下,发表保留意见的恰当性存疑。

2. 2019年度审计报告关键审计事项。

2019年度,3765家上市公司披露了7648个关键审计事项,平均每家上市公司披露2.03个。48家上市公司未披露关键审计事项,其中46家被出具无法表示意见审计报告,按照《中国注册会计师审计准则第1502号——在审计报告中发表非无保留意见》(以下简称1502号准则)规定不得包含关键审计事项;1家(国联水产)被出具保留意见;1家(*ST富控)被出具否定意见。除形成审计意见的基础部分所描述的事项外,注册会计师确定不存在其他需要在审计报告中沟通的关键审计事项。

2017—2018年度,分别有3759家、3776家上市公司披露了7789个、7865个关键审计事项,平均关键审计事项数量分别为2.07个、2.08个。关键审计事项集中于收入确认、应收款项、商誉和存货等高风险审计领域,2017—2019年度,相关关键审计事项数量分别为5616个、5820个和5762个,合计占比均超过70%,并且呈逐年上升的趋势,审计报告信息含量稳步增加(详见表9)。

从数量分布看,超过97%的上市公司在2017—2019年度披露了1-3个关键审计事项,其中披露2个关键审计事项的上市公司数量最多。2017—2019年度,披露5个及以上关键审计事项的上市公司数量分别为15个、8个和10个,占比不足0.5%(详见表10)。涉及的30家上市公司(有3家上市公司连续两年

披露5个及以上关键审计事项)主要集中在制造业(19个)和金融业(5个),其中披露6个关键审计事项的4家均为制造业上市公司,分别是中联重科、ST柳化、金杯汽车、拉夏贝尔。

从审计意见类型看,3640家被出具无保留意见的上市公司共披露7407个关键审计事项,平均每家2.03个;126家(国联水产无关键审计事项)被出具保留意见的上市公司共披露241个关键审计事项,平均每家1.93个。无保留意见中,101家带强调事项段或持续经营事项段的上市公司共披露210个关键审计事项,平均每家2.08个。总的来看,上市公司关键审计事项数量较为稳定,约94%的上市公司三年间关键审计事项数量变动在1个以内。但也有个别上市公司关键审计事项数量变动较大,5家上市公司三年间关键审计事项数量累计变动在4个及以上,具体情况见表11所示。在注册会计师按照执业准则要求确定关键审计事项的前提下,关键审计事项的数量变动是上市公司经营情况和财务状况变动的重要体现。

表9 关键审计事项主要分布领域

	2017年度	2018年度	2019年度
收入	2575	2628	2708
应收款项	1391	1367	1313
商誉	850	1047	988
存货	800	778	753
小计	5616	5820	5762
当年合计	7789	7865	7648
占比	72%	74%	75%

表10 上市公司披露关键审计事项数量分布

关键审计事项数量	披露关键审计事项的上市公司家数		
	2017年度	2018年度	2019年度
1	592	578	663
2	2419	2423	2406
3	651	667	622
4	82	100	64
5	12	8	9
6	3	0	1
合计	3759	3776	3765

表 11 5家上市公司三年间关键审计事项情况

(1) 600423.SH, ST 柳化, 所属行业: 制造业

	2017 年度	2018 年度	2019 年度
审计机构	大信		
审计意见类型	带强调事项段或持续经营事项段的无保留意见		
事项段内容	与持续经营相关的重大不确定性		
关键审计事项数量	6	2	2
关键审计事项内容	湖南中成终止经营	债务重组	资产处置收益
	政府补助	固定资产减值	收入确认
	固定资产及在建工程减值		
	其他应收款减值		
	预计负债		
	可供出售金融资产减值		

(2) 002418.SZ, *ST 康盛, 所属行业: 制造业

	2017 年度	2018 年度	2019 年度
审计机构	立信中联		
审计意见类型	无保留意见		
关键审计事项数量	5	2	1
关键审计事项内容	应收账款坏账准备	应收账款的坏账准备	应收账款的坏账准备
	收入确认	重大收购和处置子公司的会计处理	
	长期应收款的减值准备		
	存货跌价准备		
	商誉减值		

(3) 000982.SZ, *ST 中绒, 所属行业: 制造业

	2017 年度	2018 年度	2019 年度
审计机构	立信		
审计意见类型	保留意见	保留意见	带强调事项段的无保留意见
事项段内容	应收宁夏至合置业有限公司货款坏账准备计提、年末大额预付款项已超过约定的交货期限	应收款项事项、存货事项、出口退税事项、持续经营事项	破产重整涉及的相关交接资产权属与股权变更时间受到新冠肺炎疫情的影响
关键审计事项数量	5	2	1
关键审计事项内容	收入确认	固定资产减值	破产重整
	债务重组	商誉减值	
	经营性财政补贴		
	应收账款的可收回性		
	存货跌价准备计提		

(4) 600609.SH, 金杯汽车, 所属行业: 制造业

	2017 年度	2018 年度	2019 年度
审计机构	众华		
审计意见类型	无保留意见		
关键审计事项数量	6	4	2
关键审计事项内容	收入确认	收入确认	处置子公司
	应收款项的坏账准备	应收款项的坏账准备	应收款项的坏账准备
	债务重组收益	拆分业务的会计处理	
	存货跌价准备	存货跌价准备	
	商誉减值		
	政府补助		

续表

(5) 603157.SH, *ST拉夏, 所属行业: 制造业

	2017年度	2018年度	2019年度
审计机构	普华永道中天	普华永道中天	安永华明
审计意见类型	标准无保留意见	标准无保留意见	保留意见
事项段内容			无法对子公司资产负债获取充分、适当的审计证据, 无法确定子公司担保或负债义务的完整性
关键审计事项数量	1	1	6
关键审计事项内容	库存商品可变现净值的确定	库存商品可变现净值的确定	新租赁准则的应用
			存货跌价准备
			长期待摊费用减值
			商誉减值准备
			递延所得税资产
			应收账款坏账准备

3. 上市公司2019年度资产减值情况。

2019年度, 3 813家上市公司共实现利润总额51 611亿元, 计提资产减值损失6 492亿元, 资产减值损失对利润总额的影响(资产减值损失对利润总额的影响以“资产减值损失/(利润总额+资产减值损失)”衡量)为11.2%。其中, 商誉减值损失1 630亿元, 存货跌价损失1 222亿元, 固定资产、在建工程、长期股权投资等长期资产减值损失1 225亿元, 无形资产减值损失152亿元。

(1) 商誉减值损失。

23家上市公司因商誉减值事项被出具非无保留意见, 其中, 保留意见15家, 无法表示意见8家。23家上市公司均是由于注册会计师无法就商誉减值金额获取充分适当的审计证据而被出具非无保留意见, 根据1502号准则, 在这种情况下注册会计师应当在形成审计意见的基础部分说明无法获取审计证据的原因, 但近半数(11家)审计报告未见结合上市公司的具体情况或审计程序的执行情况, 说明无法获取审计证据的原因。此外, 2家上市公司审计报告形成无法表示意见的基础部分未量化商誉减值的财务影响。

988家上市公司审计报告中含有与商誉减值相关的关键审计事项, 涉及商誉减值损失金额约1 307亿元。《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》规定, 如果某些事项导致注册会计师应当发表非无保留意见, 注册会计师不得在审计报告的关键审计事项部分沟通这些事项, 审阅上市公司审计报告发现, 1家上市公司因商誉减值事项被出具保留意见, 注册会计师同时在关键审计事项中沟通了这一事项, 并且保留意见和关键审计事项涉及的是同一笔交易形成的商誉。

(2) 存货跌价损失。

18家上市公司因计提存货跌价准备事项被出具非无保留意见, 其中, 保留意见12家, 无法表示意见6家。在形成非无保留意见的基础部分, 部分上市公司审计报告同样存在未说明无法获取审计证据的原因等问题。

752家上市公司审计报告中含有与存货跌价准备计提相关的关键审计事项, 涉及存货跌价损失金额约563亿元。

4. 新冠肺炎疫情影响和延期披露年报情况。

2020年的新冠肺炎疫情给注册会计师开展审计工作带来了困难, 也给部分上市公司的经营造成了不利影响。23家上市公司2019年度审计报告提及了新冠肺炎疫情的影响即在强调事项段、持续经营事项段或形成非无保留意见的基础部分提及新冠肺炎疫情, 其中6家提示了新冠肺炎疫情对上市公司经营业绩或股权交易事项的不利影响, 在强调事项段或持续经营事项段中体现; 18家上市公司因注册会计师无法对境外组成部分实施存货监盘等必要的审计程序、公司未复工无法配合审计工作等原因, 导致审计范围受限, 被出具保留意见或无法表示意见, 其中1家上市公司审计报告同时在强调事项段中提示了新冠肺炎疫情对业绩的不利影响。

受新冠肺炎疫情影响, 沪深交易所允许符合规定的上市公司延期至2020年6月30日前披露2019年年报。123家上市公司在5月1日后披露年报, 在3 813家中占比3.2%, 其中, 41家被出具保留意见, 占比33.3%; 28家被出具无法表示意见, 占比22.8%; 1家被出具否定意见, 占比0.8%。合计56.9%的延期披露年报的上市公司被出具非无保留意见, 远高于总体非无保留意见比例4.5%。此外, 有7家上市公司被出具带强调事项段或持续经营事项段的无保留意见。延期披露年报的上市公司中, 9家审计报告中提及了新冠肺炎疫情的影响。

总体来看, 非无保留意见的审计报告数量和比例呈上升趋势, 反映注册会计师敢于说不, 如实反映审计过程的重大疑虑。对关键审计事项和持续经营相关事项的披露, 为投资者提供了增量信息, 增加审计报告的沟通价值。同时, 上市公司审计报告仍然存在部分存疑事项。

二、内部控制审计报告分析

截至2020年9月, 沪深两市共有1 985家上市公司披露了2019年度内部控制审计报告, 在所有上市公司中占比52.20%。上述1 985家上市公司中, 有1 955家的财务报表审计机构和内部控制审计机构相同。

(一) 内部控制审计报告意见类型。

1 985份内部控制审计报告中, 无保留意见1 915份, 其中43份带有强调事项段; 非无保留意见70份, 其中, 否定

意见68份,无法表示意见2份。非无保留意见占比为3.5%。近三年,内部控制非无保留意见的数量和比例均呈现持续上升的趋势(详见表12、图2)。

表12 2017-2019年度内部控制审计意见类型分布

审计意见类型		2017年度	2018年度	2019年度
无保留意见		1 730	1 889	1 915
非无保留意见	无法表示意见	0	0	2
	否定意见	37	53	68
合计		1 767	1 942	1 985

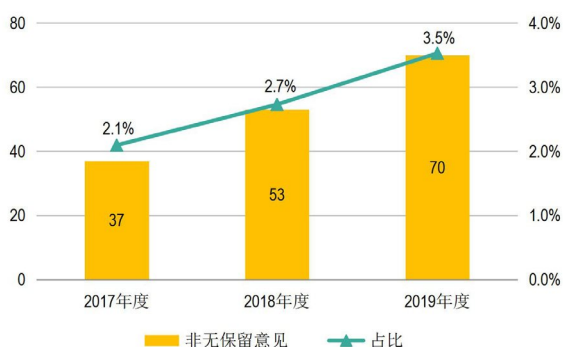


图2 2017-2019年度内部控制非无保留意见数量和占比

(二)非无保留意见内部控制审计报告披露的主要事项

70份非无保留意见内部控制审计报告中,21份涉及关联交易或关联方资金占用相关问题,18份涉及对外投资、担保相关问题,7份涉及往来款或其他资产减值相关问题,5份涉及未及时披露企业信息相关问题。

在否定意见内部控制审计报告披露的主要事项中,以下几种情形具有代表性:

1. 为控股股东和关联方担保。例如某公司导致否定意见的事项为,“公司未能执行《关联方资金往来管理制度》的相关规定,在未经董事会、股东大会审议的情况下,截至2019年12月31日,向控股股东及关联方提供借款余额16亿元,也未能按照《信息披露管理制度》的有关要求,及时披露该违规资金占用事项,与上述事项相关的财务报告内部控制运行失效”。

2. 关联方资金占用可回收性。例如某公司导致否定意见的事项为,“截至2019年12月31日,控股股东及其关联方占用公司非经营性资金余额5.75亿元(2018年12月31日余额为23.51亿元)。公司未能遵守《防止控股股东及关联方资金占用制度》和《应收账款管理办法》等相关制度,未能及时识别及披露上述关联方资金占用或关联方交易,表明公司的实际控制人凌驾于内部控制之上导致公司在财务报告内部控制方面存在重大缺陷”。

3. 对重要子公司失去控制。例如某公司导致否定意见的事项为,“公司对其控股子公司失去控制,导致其财务报表未纳入合并财务报表范围,公司2019年度财务报表所反映的经营成果未包含对子公司的投资损益,导致相关的财

务报告内部控制执行失效”。

(三)非无保留意见内部控制审计报告对应的财务报表审计报告。

70家被出具非无保留意见内部控制审计报告的上市公司中,有10家的财务报表审计报告为无保留意见,其中6家为带强调事项段或持续经营事项段的无保留意见;60家的财务报表审计报告为非无保留意见,其中,32家为保留意见,1家为否定意见,27家为无法表示意见。

三、年报审计市场情况分析

截至2020年9月,41家事务所共完成3 813家上市公司的2019年度财务报表审计业务和1 985家上市公司的2019年度内部控制审计业务,分别较2018年度增长5.7%和2.4%。随着上市公司数量增加,上市公司年报审计市场规模进一步扩大。

(一)上市公司财务报表审计业务继续集中于大型事务所。

承接上市公司2019年度财务报表审计业务数量最多的10家事务所(其中1家为“国际四大”中国成员所),共为2 609家公司出具了审计报告,占上市公司总数的68.4%;平均每家事务所财务报表审计业务数量为261家,高于总体水平(平均每家事务所93家)。2011—2019年度,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总体呈上升趋势(详见图3)。

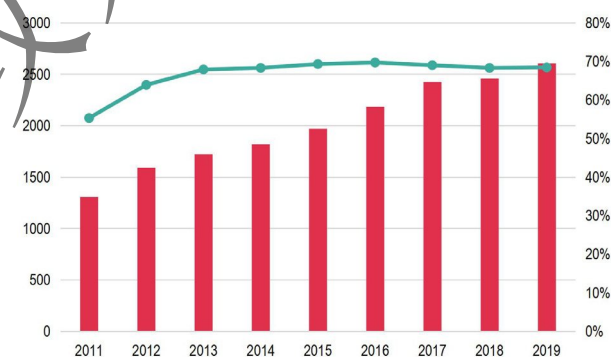


图3 财务报表审计业务客户最多的10家事务所客户数量

“国际四大”中国成员所的上市公司审计客户数量为282家,占比7.4%。282家上市公司的收入、利润总额和资产在全部上市公司中占比分别为54.27%、71.46%和83.54%。

国内八大(即在《2019年度综合评价前100家会计师事务所信息(公示稿)》中,除“国际四大”中国成员所外排名前8的事务所)的上市公司审计客户数量为2 356家,占比61.8%。2 356家上市公司的收入、利润总额和资产在全部上市公司中占比分别为33.02%、21.71%和12.19%(详见表13)。

在沪深300指数中,120家是“国际四大”中国成员所的审计客户,占比40%;131家是国内八大的审计客户,占比43.7%。上述251家上市公司审计收费合计23.63亿元,在沪深300上市公司审计收费(24.74亿元)中占比96%,在全部上市公司审计收费(65亿元)中占比36%。

在中证500指数中,63家是“国际四大”中国成员所的

表 13 上市公司客户数量分布

事务所名称	上市公司客户数量	客户资产总额占比	客户营业总收入占比	客户利润总额占比
国内八大：				
立信	563	3.06%	6.83%	5.65%
天健	462	1.93%	5.67%	3.89%
大华	313	1.17%	3.38%	1.61%
信永中和	298	2.09%	5.12%	3.81%
容诚	206	0.73%	3.79%	1.85%
致同	194	1.23%	3.19%	2.02%
大信	163	1.03%	2.52%	0.26%
天职国际	157	0.95%	2.51%	2.62%
小 计	2 356	12.19%	33.02%	21.71%
“国际四大”中国成员所：				
安永华明	94	25.42%	10.96%	18.76%
普华永道中天	88	30.52%	22.90%	24.48%
德勤华永	56	6.90%	9.29%	9.57%
毕马威华振	44	20.70%	11.13%	18.65%
小 计	282	83.54%	54.27%	71.46%

审计客户，占比 12.6%；327 家是国内八大的审计客户，占比 65.4%。上述 390 家上市公司审计收费合计 7.8 亿元，在中证 500 上市公司审计收费（9.4 亿元）中占比 83%，在全部上市公司审计收费（65 亿元）中占比 12%。

（二）事务所之间的年报审计客户行业分布存在差异。

“国际四大”中国成员所审计客户主要集中在金融业和制造业，在金融业的市场占有率为 48%，在制造业的市场占有率不足 5%。其他事务所审计客户主要集中在制造业，信息传输、软件和信息技术服务业，农、林、牧、渔业等，其市场占有率均超过 95%。

（三）上市公司财务报表审计收费。

2019 年度，3 813 家上市公司支付财务报表审计费用合计约 65 亿元，平均每家上市公司支付 171 万元，较 2018 年度的 164 万元上升 4.3%。

“国际四大”中国成员所的审计收费在全部事务所中占比 37%，户均收费 863 万元。国内八大的审计收费在全部事务所中占比 43%，户均收费 120 万元。

2019 年度，45 家上市公司审计费用超过 1 000 万元，其中 40 家为“国际四大”中国成员所客户，5 家为国内八大客户。在不同财务报表审计收费水平下，“国际四大”中国成员所、国内八大与其他事务所的客户占有量存在明显差别（详见图 4）。

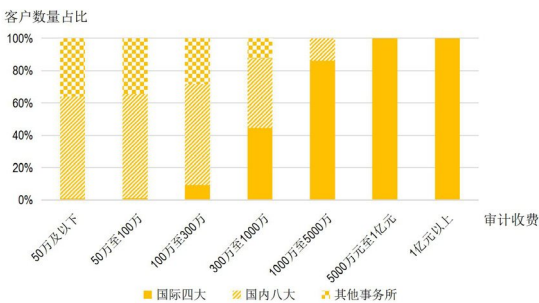


图 4 “国际四大”中国成员所与其他事务所客户
审计收费比较

（四）审计机构变更情况分析。

在披露 2019 年年报的 3 813 家上市公司中，有 716 家变更了年报审计机构，占全部上市公司的 19%，变更审计机构的上市公司数量和比例都较 2018 年度（298 家，比例为 8.27%）大幅增加。

716 家变更审计机构的上市公司中，198 家变更前后的审计机构均为前十二大所（“国际四大”中国成员所和国内八大），291 家由其他事务所变更为前十二大所，73 家由前十二大所变更为其他事务所，154 家变更前后的审计机构均为其他事务所（详见表 14）。

表 14 上市公司客户流向

上市公司客户流向	上市公司数量	占比
国内十二大内部变动	198	27.65%
流向国内十二大	291	40.64%
由国内十二大流出	73	10.20%
其他事务所内部变动	154	21.51%
合 计	716	100%

事务所报备了 703 家上市公司的年报审计业务变更信息，变更事务所的原因主要包括：前任服务年限较长，前任事务所聘期已满，原审计团队变更会计师事务所，上市公司根据集团、控股股东要求或政府部门规定进行轮换等。其中，有 220 家上市公司变更年报审计机构是由于前任审计服务年限较长或服务期限满，占比 31.29%（详见表 15）。

表 15 上市公司变更审计机构原因统计

变更原因	上市公司数量	比例(%)
审计服务年限较长或服务期限满	220	31.29%
上市公司经营与业务发展需要	192	27.31%
原审计团队变更会计师事务所	140	19.92%
由于集团、控股股东要求或政府轮换规定	73	10.38%
其他	78	11.10%
合 计	703	100