

## 调研报告

### 2023年上市公司审计情况分析报告

自 2011 年以来,中国注册会计师协会根据《上市公司年报审计监管工作规程》要求,在年报审计期间密切跟踪上市公司年报审计情况和审计机构变更情况,编发分析报告。2024 年 4 月,国务院印发《关于加强监管防范风险推动资本市场高质量发展的若干意见》,要求加强信息披露和公司治理监管;构建资本市场防假打假综合惩防体系,严肃整治财务造假、资金占用等重点领域违法违规行;督促上市公司完善内控体系。我们以上市公司 2023 年年报审计快报和会计师事务所业务变更报备信息为基础,对上市公司 2023 年度财务报表审计、内部控制审计以及审计市场情况进行了分析,重点关注上市公司年报关键审计事项、公司持续经营能力、审计报告意见类型等,形成本报告。

需要说明的是,上市公司年报披露截止日为每年 4 月 30 日,按照以往惯例,个别上市公司在截止日后披露年报。为保证数据的时效性,本报告以 2024 年 5 月 1 日为基准。

截至 2024 年 4 月 30 日,上海、深圳、北京等三家证券交易所共有上市公司 5361 家,较 2023 年同期净增 185 家,增幅为 3.57%。其中,5354 家上市公司于 2024 年 4 月 30 日前披露了经审计的 2023 年年报,截至 2024 年 5 月 1 日,仍有 7 家上市公司尚未披露经审计的 2023 年年报。

58 家会计师事务所为 5354 家上市公司出具了

2023 年度财务报表审计报告。57 家会计师事务所为 3804 家上市公司出具了 2023 年度内部控制审计报告。

#### 一、财务报表审计情况分析

##### (一) 数据分析

1. 财务报表审计意见类型情况。5354 份财务报表审计报告中,无保留意见 5240 份(含带强调事项段的无保留意见 50 份,带持续经营事项段的无保留意见 45 份,有 13 份是既包括持续经营事项段又包括强调事项段),保留意见 85 份,无法表示意见 29 份。非无保留意见(指保留意见、无法表示意见、否定意见)114 份,占比 2.13%,2022 年为 2.53%,2021 年为 3.10%。2019—2023 年度审计意见类型分布详见表 1。

2. 非无保留意见涉及上市公司板块和行业分类。会计师事务所出具非无保留意见,表明上市公司财务报表存在重大错报,或事务所因审计范围受限,无法获取充分适当的审计证据,是上市公司财务报表存在重大风险的信号。

从上市公司所属的上市板块看,114 家被出具非无保留意见审计报告的上市公司在所有上市板块均有分布,不同上市板块非无保留意见情况详见表 2 和图 1。如表 2 所示,北交所和科创板上市公司非无保留意见比例较低,分别为 1.21% 和 0.18%;主板上市公司非无保

表 1 2019—2023 年度审计意见类型分布

单位:份

审计意见类型		2019 年度	2020 年度	2021 年度	2022 年度	2023 年度
无保留意见数量		3640	4156	4664	5039	5240
非无保留意见数量	保留意见	126	110	101	94	85
	无法表示意见	46	36	47	37	29
	否定意见	1	0	1	0	0
	小计	173	146	149	131	114
合计		3813	4302	4813	5170	5354

表 2 2023 年度非无保留意见的上市板块分布

审计意见类型	主 板	创业板	科创板	北交所	合 计
保留意见数量(份)	60	21	1	3	85
无法表示意见数量(份)	24	5	0	0	29
否定意见数量(份)	0	0	0	0	0
非无保留意见小计(份)	84	26	1	3	114
上市公司家数(份)	3195	1340	571	248	5354
非无保留意见占比(%)	2.63	1.94	0.18	1.21	2.13

留意见比例较高,为 2.63%,高于全部上市公司非无保留意见比例(2.13%)。

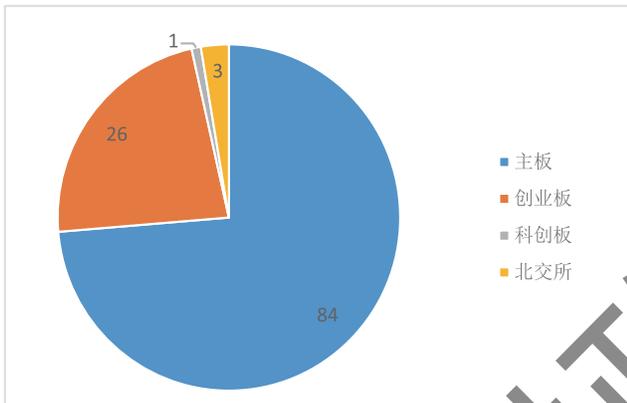


图 1 2023 年度非无保留意见的上市板块分布(单位:份)

从上市公司所属的证监会新行业分类来看,114 家被出具非无保留意见的上市公司分布于 13 个行业,仅 6 个行业没有上市公司被出具非无保留意见。6 个行业分别是电力、热力、燃气及水生产和供应业,交通运输、仓储和邮政业,农、林、牧、渔业,卫生和社会工作,住宿和餐饮业,居民服务、修理和其他服务业。从数量上看,制造业,信息传输、软件和信息技术服务业 2 个行业被出具非无保留意见的上市公司家数较多,分别为 62 家和 18 家。从所占比例上看,教育、综合、建筑业等 3 个行业被出具非无保留意见的上市公司占比居前 3 位,分别为 25.00%、15.38%、5.50%。制造业上市公司数量最多,但被出具非无保留意见的比例并不高,低于全部上市公司的平均水平。具体情况见表 3 和图 2。

3. 审计报告中涉及持续经营问题的情况。持续经营假设是会计基本假设之一,是指被审计单位在编制财务报表时,假定其经营活动在可预见的将来会继续下去,不拟也不必终止经营或破产清算,可以在正常的经营过程中变现资产、清偿债务。2020 年以来,受内外部

环境影响,部分行业及上市公司面临较大经营风险,其持续经营问题受到社会各界的广泛关注。在实务中,若公司存在巨额亏损或持续亏损、大额债务逾期、流动性不足、资不抵债、主营业务萎缩或计划重组等状况,则通常表明持续经营能力存在重大不确定性。

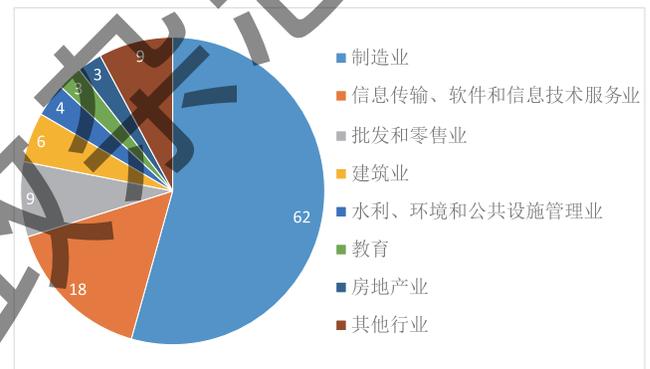


图 2 各行业非无保留意见情况(单位:份)

根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号—持续经营》,如果上市公司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。该事项并不影响发表的审计意见。经统计,共有 84 份包含“与持续经营相关的重大不确定性”事项段,如表 4 所示。

非无保留意见审计报告中,有 21 份报告审计意见的形成基础部分包括持续经营能力存在重大不确定性,其中保留意见 7 份,无法表示意见 14 份。

84 家被审计上市公司涉及“持续经营能力存在重大不确定性”问题,占全部上市公司的 1.57%。84 家上市公司在各行业的分布情况如表 5 和图 3 所示。其中,占比较高的行业有教育,综合,农、林、牧、渔业,房地产业,以及建筑业,占比分别为 16.67%、7.69%、6.00%、5.88% 和 5.50%。

表3 各行业非无保留意见情况

行业	非无保留意见数量(份)	上市公司数量(份)	非无保留意见占比(%)
制造业	62	3611	1.72
信息传输、软件和信息技术服务业	18	441	4.08
批发和零售业	9	191	4.71
建筑业	6	109	5.50
水利、环境和公共设施管理业	4	101	3.96
房地产业	3	102	2.94
教育	3	12	25.00
租赁和商务服务业	2	66	3.03
文化、体育和娱乐业	2	63	3.17
综合	2	13	15.38
金融业	1	125	0.80
科学研究和技术服务业	1	117	0.85
采矿业	1	82	1.22
电力、热力、燃气及水生产和供应业	0	133	0.00
交通运输、仓储和邮政业	0	113	0.00
农、林、牧、渔业	0	50	0.00
卫生和社会工作	0	16	0.00
住宿和餐饮业	0	8	0.00
居民服务、修理和其他服务业	0	1	0.00
合计	114	5354	2.13

表4 持续经营事项段分布情况

单位：份

意见类型	非无保留意见的形成基础中包含持续经营重大不确定性	单独的持续经营事项段	合计
无保留意见数量	0	45	45
非无保留意见数量	保留意见	15	22
	无法表示意见	3	17
	否定意见	0	0

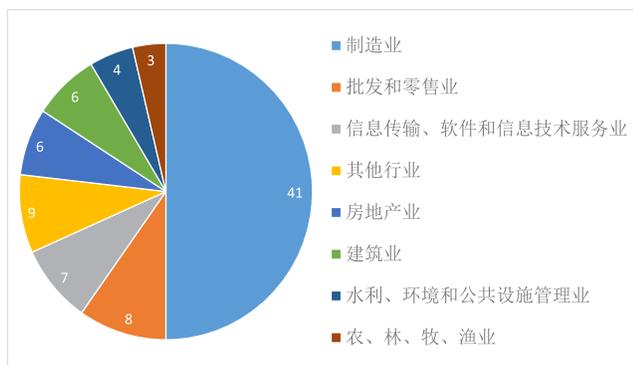


图3 各行业持续经营重大不确定性情况(单位：家)

4. 审计报告中关键审计事项情况。关键审计事项是指注册会计师根据职业判断认为对本期财务报表审计最为重要的事项。对于适用《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》的被审计单位，注册会计师应当在审计报告中单设一部分，以“关键审计事项”为标题，并在该部分使用恰当的子标题逐项描述关键审计事项。对关键审计事项的描述在于提供一种简明、客观的解释，以使报表使用者能够了解为何该事项是对审计最为重要的事项之一，以及这些事项是如何在审计中加以应对的。

2023 年度,除 30 份审计报告未披露关键审计事项外,5324 家上市公司的审计报告中披露了 10410 个关键审计事项,平均每家上市公司披露 1.96 个,与 2022 年的 1.97 个接近持平。在对 5324 份审计报告涉及的关键审计事项进行分析时发现,收入确认、资产减值在关键审计事项中数量最多。其中,4782 份报告涉及收入确认问题,占比为 89.82%;2041 份报告涉及资产减值问题,占比为 40.54%。披露关键审计事项的上市公司情况见表 6。

从行业分布看,上市公司披露关键审计事项数量较多的行业有 5 个,分别为金融业,批发和零售业,信

息传输、软件和信息技术服务业,制造业,电力、热力、燃气及水生产和供应业,平均的关键审计事项数量分别为 2.44 个、2.06 个、1.97 个、1.92 个、1.83 个。

5. 保留意见涉及事项有关情况。85 份保留意见审计报告中,“形成保留意见的基础”部分共涉及 157 个事项,平均每份报告 1.85 个。详见表 7。

6. 无法表示意见涉及事项有关情况。29 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 84 个事项,平均每份报告 2.90 个。详见表 8。

7. 保留意见和无法表示意见涉及事项行业分布有关情况。从保留意见和无法表示意见的形成基础涉及事

表 5 各行业持续经营重大不确定性情况

行业	涉及持续经营能力存在重大不确定性上市公司数量(家)	上市公司数量(家)	占比(%)
制造业	41	3611	1.14
批发和零售业	8	191	4.19
信息传输、软件和信息技术服务业	7	441	1.59
房地产业	6	102	5.88
建筑业	6	109	5.50
水利、环境和公共设施管理业	4	101	3.96
农、林、牧、渔业	3	50	6.00
电力、热力、燃气及水生产和供应业	2	133	1.50
教育	2	12	16.67
租赁和商务服务业	1	66	1.52
文化、体育和娱乐业	1	63	1.59
采矿业	1	82	1.22
综合	1	13	7.69
交通运输、仓储和邮政业	1	113	0.88
全部上市公司	84	5354	1.57

表 6 披露关键审计事项的上市公司情况

单位:家

关键审计事项数量	2019 年度	2020 年度	2021 年度	2022 年度	2023 年度
1	663	1122	945	1058	1166
2	2406	2470	3059	3274	3304
3	622	606	704	742	787
4	64	63	52	52	61
5	9	4	4	5	5
6	1	0	1	0	1
合计	3765	4265	4765	5131	5324

表7 导致发表保留意见的事项分类统计表

单位：个

涉及财务报告项目或事项		审计报告涉及相关事项数量
资产减值	金融资产可收回性及坏账准备计提的合理性	32
	商誉等长期资产减值损失计提的合理性、准确性及披露的恰当性	17
商业合理性	其他交易事项合理性	28
	预付账款取证和资金往来及交易合理性	
或有事项	未决诉讼	6
	对外担保事项	7
监管机构或监察机关立案调查		13
资金占用		11
审计范围受限		2
持续经营能力存在重大不确定性		6
关联方关系及其交易披露的真实性、准确性和完整性		12
收入确认存疑		4
其他		19

表8 导致发表无法表示意见的事项分类统计表

单位：个

涉及财务报告项目或事项		审计报告涉及相关事项数量
持续经营能力存在重大不确定性		11
或有事项	对外担保事项	3
	未决诉讼	3
资产减值	金融资产可收回性及坏账准备计提的合理性	11
	商誉等长期资产减值损失计提的合理性、准确性及披露的恰当性	4
商业合理性	其他交易事项合理性	9
	预付账款取证和资金往来及交易合理性	
监管机构或监察机关立案调查		11
审计范围受限		2
收入确认存疑		3
资金占用		7
关联方关系及其交易披露的真实性、准确性和完整性		4
其他		16

项在各行业的分布来看，制造业上市公司数量均为最多，其次是信息传输、软件和信息技术服务业，与被出具非无保留意见上市公司的行业分布保持一致。详见表9、表10。

(二)分析结论

1. 非无保留意见审计报告数量和比例持续下降。监管的严格性和信息披露的准确性是维护资本市场健康和保护投资者利益的关键。如图4显示，2013年以来

的上市公司年报审计情况分析报告发现，非无保留意见数量及比例自2019年以来逐年下降。

2. 上市公司业绩亏损、流动性不足和债务逾期是导致持续经营能力存在重大不确定性的主要原因。2023年度，84家上市公司审计报告中含有持续经营相关内容。经统计，共涉及211个持续经营相关事项，典型表现包括存在业绩亏损、流动性不足、债务逾期和进入破产重整程序等，各类事项出现数量详见表11。

表9 保留意见涉及事项数量前三的行业情况

涉及事项	第一	第二	第三
资产减值	制造业	信息传输、软件和信息技术服务业	批发和零售业
商业合理性	制造业	信息传输、软件和信息技术服务业	建筑业
或有事项	制造业	信息传输、软件和信息技术服务业	房地产业；综合； 批发和零售业；租赁和商务服务业
资金占用	制造业	教育	科学研究和技术服务业； 建筑业；批发和零售业
监管机构或监察机关立案调查	制造业	信息传输、软件和信息技术服务业	房地产业；批发和零售业；教育
关联方关系及其交易披露的真实性、准确性和完整性	制造业	教育；租赁和商务服务业	
持续经营能力存在重大不确定性	制造业	房地产业	

表10 无法表示意见涉及事项数量前三的行业情况

涉及事项	第一	第二	第三
资产减值	批发和零售业	制造业	信息传输、软件和信息技术服务业
持续经营能力存在重大不确定性	制造业	信息传输、软件和信息技术服务业	建筑业；房地产业； 水利、环境和公共设施管理业
监管机构或监察机关立案调查	制造业	信息传输、软件和信息技术服务业	文化、体育和娱乐业；综合
商业合理性	制造业	批发和零售业	采矿业；信息传输、 软件和信息技术服务业；综合
资金占用	制造业	信息传输、软件和信息技术服务业	文化、体育和娱乐业；批发和零售业



图4 2014—2023年非无保留意见数据对比(单位:份)

3. 上市公司关键审计事项数量较为稳定,涉及领域逐渐集中。从关键审计事项的数量看,2019—2023年度,分别有3765家、4265家、4765家、5131家、5324家上市公司披露了7648个、8152个、9409个、10065个、10410个关键审计事项,平均关键审计事项数量分别为2.03个、1.91个、1.97个、1.96个、1.96个。

度比例达到85%。详见表12。

4. 形成保留意见的基础主要为资产减值、交易事项的合理性、监管机构立案调查和或有事项等。85份保留意见审计报告中,形成保留意见的基础主要为资产减值、交易事项的合理性、监管机构或监察机关立案调查、或有事项等方面未能获取充分适当的审计证据。

从关键审计事项具体内容看,涉及领域出现逐渐集中的趋势,收入确认、应收款项、商誉和存货等高风险审计领域仍是关键审计事项最为集中的领域,2019—2023年度,相关关键审计事项数量分别为5762个、6531个、7747个、8402个、8802个,合计占比均超过70%,并且呈逐年上升的趋势,2023年

涉及资产减值的保留意见审计报告有 49 份。例如,某公司导致保留意见的形成基础之一为:“如财务报表附注六、合并财务报表项目注释 3、应收账款所述,截至 2023 年 12 月 31 日,公司单项金额重大并单项计提坏账准备的应收账款 120782707.25 元,坏账准备余额 100854983.36 元;按账龄组合计提预期信用损失的应收账款 464012565.60 元,坏账准备余额 189579018.29 元;2023 年度核销应收账款余额 191846734.18 元。公司对上述应收款项根据各单位信用情况分别按照单项预估可回收性和 13.75%(账龄 1 年及以内)、28.20%(账龄 1—2 年)、82.56%(账龄 2—3 年)100.00%(3 年以上)计提预期信用损失。公司未对单项应收债权计提信用减值事项提供充分、适当的依据,亦未提供预期信用损失计提比例的依据,我们无法评估其计提信用减值的合理性和准确性,亦没有获得上述应收款项可回收的充分证据。”(引用的审计报告中涉及的上市公司及相关敏感信息已作技术性删除,下同)再如,某公司导致保留意见的形成基础之一为:“固定资产账面价值的准确性,截至 2023 年 12 月 31 日,公司全资子公司拥有的 A

房产账面原值 9891.85 万元,累计折旧 607.26 万元,本期计提减值 2886.64 万元,账面价值 6397.95 万元。该等房产于 2015 年开始购置,购置成本 2072.85 万元,后续改扩建及装修等累计支出 7819.00 万元,计入房屋及建筑物价值,并统一按 45 年计提折旧。我们实施了现场监盘、检查相关凭证、访谈等审计程序,但未能获取 A 房产项目后续支出的充分证据,无法判断账面原值的准确性,亦无法判断折旧计提与减值准备计提的合理性,以及对财务报表的影响。”

涉及交易事项的合理性的保留意见审计报告有 28 份。例如,某公司导致保留意见的形成基础之一为:“2023 年 12 月 31 日,A 公司合并资产负债表的其他非流动资产余额中包括其全资子公司向 B 公司支付的土地使用权及房屋所有权转让款 1 亿元。截至报告日,A 公司子公司已办妥部分产权过户手续。B 公司管理层已就上述交易的必要性提供了解释和相关佐证,但是我们仍无法就上述交易的必要性获取充分、适当的审计证据。”

涉及监管机构或监察机关立案调查的保留意见审计报告有 13 份。例如,某公司导致保留意见的形成基础之一为:“A 公司涉嫌信息披露违法违规被立案调查 A 公司于 2023 年 12 月 27 日收到中国证券监督管理委员会下发的《立案告知书》(编号:证监立案字×××号)。因涉嫌信息披露违法违规,根据《中华人民共和国证券法》《中华人民共和国行政处罚法》等法律法规,2023 年 12 月 12 日,中国证监会决定对公司立案。由于目前立案调查正在进行中,我们无法确认该事项对财务报表的影响。”

5. 形成无法表示意见的基础主要为资产减值、监管机构立案调查、持续经营和资金占用等。29 份无法表示意见审计报告中,形成无法表示意见的基础主要为资

表 11 持续经营相关内容的具体情况

单位:个

涉及事项	事项数量
业绩亏损	62
流动性不足	45
债务逾期	31
净资产为负	18
未决诉讼	16
破产重整	16
其他	23
合计	211

表 12 关键审计事项主要分布领域

单位:个

涉及领域	2019 年度	2020 年度	2021 年度	2022 年度	2023 年度
收入确认	2708	3375	4096	4522	4782
应收款项	1313	1520	1825	1941	2059
商誉	988	890	882	859	824
存货	753	746	944	1080	1137
小计	5762	6531	7747	8402	8802
当年合计	7648	8152	9409	10065	10410
占比	75%	80%	82%	83%	85%

产减值、监管机构或监察机关立案调查、持续经营和资金占用等未能获取充分适当的审计证据。

涉及资产减值的无法表示意见审计报告有 11 份。例如，某公司形成无法表示意见的形成基础之一为：“2023 年，公司加盟中心经营困难、大量闭店，当年关闭 203 家；自 2024 年初至审计报告报出日止，净减少 64 家，历史期加盟费和权益金回款周期逐年延长。结合持续经营重大不确定性，导致我们无法就无形资产 A 品牌特许经营权和相关商标许可权、商誉相关资产组的减值测试评估假设前提、方法及所依据的基础预测数据的合理性作出评价。因此我们无法获取充分、适当的审计证据以判断管理层对于无形资产 A 品牌特许经营权和相关商标许可权、商誉相关资产组以持续经营假设的基础上进行减值测试是否恰当。”

涉及监管机构或监察机关立案调查的无法表示意见审计报告有 11 份。例如，某公司形成无法表示意见的形成基础之一为：“贵公司于 2023 年 8 月 30 日收到中国证券监督管理委员会《立案告知书》(编号：证监立案字 × × × 号)，因公司涉嫌信息披露违法违规，根据《中华人民共和国证券法》《中华人民共和国行政处罚法》等法律法规，中国证监会决定对公司立案。因公司涉嫌信息披露违规，根据《中华人民共和国证券法》的有关规定中国证监会决定对公司立案调查。截至本报告批准报出日止，由于立案调查尚未有最终结论，我们无法判断立案调查结果对公司财务报表的影响程度。”

涉及持续经营的无法表示意见审计报告有 15 份。例如，某公司形成无法表示意见的形成基础之一为：“持续经营截至 2023 年 12 月 31 日，公司银行借款 169865.17 万元，其中，逾期银行借款 152276.96 万元；货币资金余额 4906.50 万元，其中冻结金额 3794.16 万元，剩余可自由支配的现金及现金等价物共 1112 万元；已经连续 4 年亏损，大量债务逾期无法偿还，并涉及多起诉讼，导致公司多个银行账户被冻结、房产被查封，部分子公司股权被冻结。债权人以公司不能清偿到期债务且明显缺乏清偿能力，但具有重整价值为由，于 2024 年 1 月 29 日向法院申请对公司进行重整，同时申请启动预重整程序。2024 年 4 月 28 日，法院就上述预重整事项发布选任临时管理人公告，公司重整能否成功及后续进展存在重大不确定性。前述事项表明存在可能导致对公司持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性。公司管理层计划采取措施改善公司的经营状况和财务状况，但公司的持续经营能力仍存在重大的不确定性。我

们无法获取与评估持续经营能力相关的充分、适当的审计证据，以判断公司在持续经营假设基础上编制的财务报表是否恰当。”

6. 中注协年报审计约谈效果明显。自上市公司 2023 年年报审计工作开展以来，中注协发挥自律监管作用，严密监控上市公司年报审计质量，通过定期发布预警提示信息、跟踪监测、及时约谈、全面分析等方式，引导会计师事务所切实发挥执业监督作用。2023 年年报审计期间，中注协联合财政部有关司局和证监会有关部门，对新备案首次承接上市公司年报审计业务的 8 家会计师事务所开展了联合约谈。同时，中注协针对临近年报披露日承接的上市公司、可能触发股票退市条件的上市公司、持续经营能力存在重大不确定性的上市公司、频繁变更会计师事务所的上市公司、涉及大额商誉减值的上市公司和涉及收入确认审计的上市公司等六个主题开展约谈，累计约谈 18 家会计师事务所，涉及 32 家上市公司。

从被约谈会计师事务所涉及的 32 家上市公司来看，除 1 家上市公司至今尚未披露年报外，有 5 家上市公司被出具保留意见，7 家上市公司被出具无法表示意见，19 家上市公司被出具无保留意见。约谈涉及上市公司被出具非无保留意见的比例为 37.50%，远高于全部上市公司被出具非无保留意见的比例 2.13%，一定程度上表明，相关会计师事务所的风险意识得到增强，审计质量进一步提高。

7. 会计师事务所切实发挥执业监督作用。2024 年 4 月，国务院印发《关于加强监管防范风险推动资本市场高质量发展的若干意见》，证监会配套发布《关于严格执行退市制度的意见》，沪深北三大交易所同步修订退市规则，并于 2024 年 4 月 30 日公布施行，进一步严格强制退市标准。

截至 2024 年 5 月 1 日，A 股已有 24 家公司锁定退市，其中，9 家公司已完成退市。从退市原因来看，15 家为触及交易类指标，其余 9 家均为触及财务类退市指标而退市。从触及财务类退市指标的公司来看，5 家公司因被出具无法表示意见审计报告而退市，占比为 55.56%。此外，从年报审计结果看，年报发布后新增特别处理或风险警示的上市公司为 74 家。

上述情况表明，从严监管、从严执法的监管压力已经有效传导至会计师事务所，增强了从业人员对相关上市公司的风险领域及审计失败后果的认识，审计意见作用进一步凸显，相关会计师事务所更加关注上市公司财

务真实性、规避财务类退市情形等相关事项,风险意识显著提高,执业较为谨慎。

### (三)存在的主要问题

1. 上市公司信息披露质量仍有待提高。从 5354 家上市公司财务报表审计报告意见类型来看,5240 家被出具了无保留意见(其中,95 家被出具带强调事项段或带持续经营事项段的无保留意见),85 家被出具了保留意见,29 家被出具了无法表示意见。与 2022 年年报审计非无保留意见的 131 家(占比 2.53%)相比,2023 年年报非无保留意见的数量和比例略有下降(占比 2.13%)。

从年报审计结果来看,截至 2024 年 5 月 1 日,A 股已有 74 家上市公司因年报财务指标未达标或公司内控缺陷等,被实施风险警示(含 \*ST 或 ST),较 2022 年(57 家)增加 29.82%。

从出具非无保留意见的原因来看,主要为上市公司应收账款合理性及计价准确性存疑、监管机构立案调查、交易事项的合理性、持续经营能力存在重大不确定性、未决诉讼等。

2. 部分会计师事务所的审计质量有待提高。在审阅并分析审计报告时,我们发现仍存在以强调事项段代替持续经营事项段的情形。如某公司的审计报告“强调事项”段标题下描述如下内容:“1.2024 年 4 月,公司收到中国证券监督管理委员会下发的《立案告知书》。因涉嫌信息披露违法违规,根据相关法律法规,2024 年 4 月,中国证券监督管理委员会决定对公司立案。截至本审计报告出具日,公司未收到中国证券监督管理委员会就上述立案调查事项的结论性意见或决定。我们无法判断中国证券监督管理委员会立案调查的结果及其对公司财务报表可能产生的影响。2.我们提醒财务报表使用者关注,公司 2023 年度发生亏损 55743.98 万元,截至 2023 年 12 月 31 日,货币资金余额 2858.93 万元,其中,受限资金 232.98 万元,已逾期未偿付的金融借款 39985.13 万元。以上情况表明公司持续经营能力存在重

大不确定性,为保证公司已签订合同的履行,公司仍按持续经营的要求编制会计报表。该事项不影响已发表的审计意见。”

《中国注册会计师审计准则第 1324 号—持续经营》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,而不是以强调事项的方式,提醒财务报表使用者关注。

前述相关情形中的相关披露方式不符合审计准则的相关规定,相关注册会计师未能全面准确理解审计准则的上述规定,可能使报表使用者误解,或不予关注上市公司持续经营存在重大不确定性或其他财务报表相关的信息。

## 二、内部控制审计报告分析

### (一)数据分析

57 家会计师事务所为上海、深圳、北京等三家证券交易所的 3804 家上市公司出具了 2023 年度内部控制审计报告。其中,主板 3168 家,科创板 528 家,创业板 98 家,北交所 10 家。出具意见情况有关数据分析如下。

1. 内部控制审计报告意见类型有关情况。如果认为内部控制存在一项或多项重大缺陷,除非审计范围受到限制,注册会计师会对内部控制发表否定意见,同时确定该意见对财务报表审计意见的影响。如果审计范围受到限制,注册会计师应当解除业务约定或出具无法表示意见的内部控制审计报告。从内部控制审计报告意见类型看,3748 家被出具了无保留意见审计报告(其中,73 家被出具带强调事项段的无保留意见),47 家被出具了否定意见审计报告,9 家被出具了无法表示意见审计报告,非无保留意见占比约为 1.47%。近 5 年内部控制审计报告意见类型如表 13 和图 5 所示。

表 13 近 5 年内部控制审计意见类型分布

单位:份

审计意见类型	2019 年	2020 年	2021 年	2022 年	2023 年	
无保留意见	1915	2021	2471	3544	3748	
非无保留意见	无法表示意见	2	2	3	6	9
	否定意见	68	54	52	51	47
合计	1985	2077	2526	3601	3804	

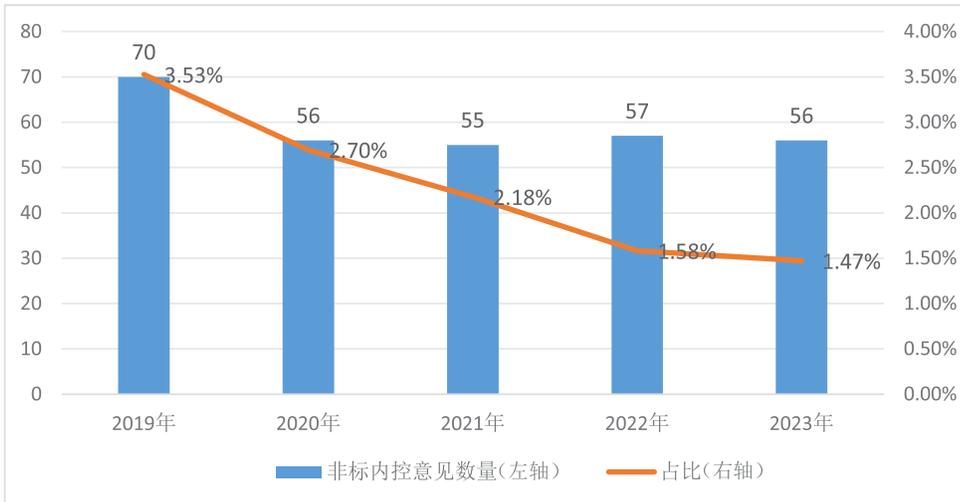


图5 近5年内部控制审计非无保留意见类型分布(单位:份)

2. 非无保留内部控制审计意见涉及上市公司板块和行业分类。从证券交易所上市板块看,主板出具内部控制审计报告的比例较高,非无保留意见占比较高。而科创板和创业板执行内部控制审计的公司相对较少,非无保留意见占比较低。详见表14和图6。

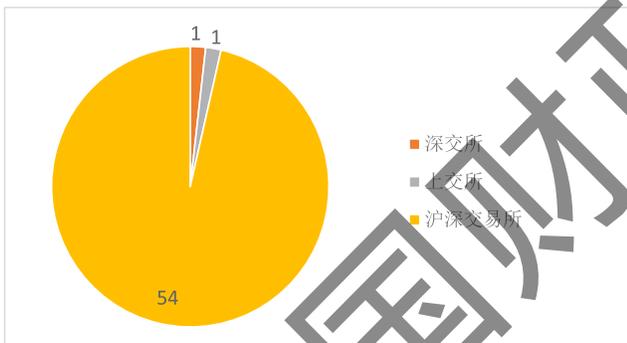


图6 各上市板块非无保留内部控制审计意见情况(单位:份)

从行业分布看,56份非无保留意见内部控制审计报告分布于13个行业。其中,非无保留意见比例较高的行业有教育、综合和建筑业,比例分别为18.18%、

7.69%、5.26%。详见表15和图7。

3. 非无保留意见内部控制审计意见涉及事项有关情况。56份非无保留内部控制审计报告共涉及114个事项,其中,28个涉及资金管理相关舞弊和错报的风险与控制,10个涉及财务报告编制相关舞弊和错报的风险与控制,9个涉及关联交易相关舞弊和错报的风险与控制,9个涉及往来款项相关舞弊和错报的风险与控制,8个涉及投资活动相关舞弊和错报的风险与控制,7个涉及收入相关舞弊和错报的风险与控制等。详见表16。

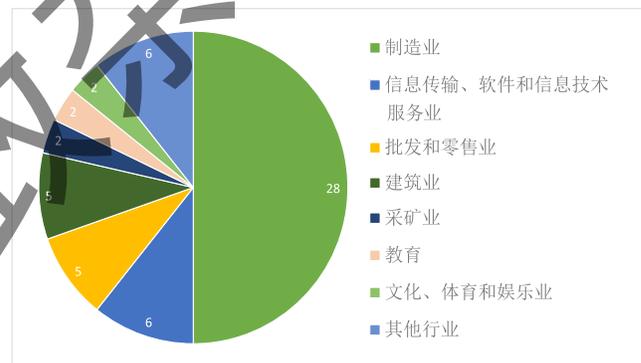


图7 各行业非无保留内控审计意见情况(单位:份)

4. 内控审计意见与财报审计意见对比。56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9家的财务报表审计报告为无保留意见(其中,7家为带强调事项段或持续经营事项段的无保留意见);47家的财务报表审计报告为非无保留意见,其中,24家为保留

表14 各上市板块内部控制审计情况

交易所	板块	上市公司总数(家)	执行内控审计公司数(家)	非无保留意见数(份)	执行内控审计公司占比(%)	非无保留意见占比(%)
北交所	北交所	248	10	0	4.03	0.00
深交所	创业板	1340	98	1	7.31	1.02
上交所	科创板	571	528	1	92.47	0.19
沪深交易所	主板	3195	3168	54	99.15	1.70
总计		5354	3804	56	71.05	1.47

表 15 各行业非无保留内控审计意见情况

行业	非无保留意见数量(份)	内控审计报告数量(份)	非无保留意见占比(%)
制造业	28	2482	1.13
信息传输、软件和信息技术服务业	6	239	2.51
批发和零售业	5	160	3.13
建筑业	5	95	5.26
采矿业	2	76	2.63
教育	2	11	18.18
文化、体育和娱乐业	2	47	4.26
金融业	1	122	0.82
综合	1	13	7.69
房地产业	1	101	0.99
科学研究和技术服务业	1	55	1.82
电力、热力、燃气及水生产和供应业	1	129	0.78
水利、环境和公共设施管理业	1	63	1.59
交通运输、仓储和邮政业	0	108	0.00
租赁和商务服务业	0	50	0.00
卫生和社会工作	0	8	0.00
住宿和餐饮业	0	7	0.00
农、林、牧、渔业	0	38	0.00
总计	56	3804	1.47

表 16 导致发表无法表示意见的事项分类统计表

单位：个

内控审计报告涉及内部控制重点领域	相关事项数量
资金管理相关舞弊和错报的风险与控制	28
财务报告编制相关舞弊和错报的风险与控制	10
关联交易相关舞弊和错报的风险与控制	9
往来款项相关舞弊和错报的风险与控制	9
投资活动相关舞弊和错报的风险与控制	8
收入相关舞弊和错报的风险与控制	7
担保事项相关舞弊和错报的风险与控制	7
重要风险业务和重大风险事件相关舞弊和错报的风险与控制	7
交易合理性相关舞弊和错报的风险与控制	5
成本费用相关舞弊和错报的风险与控制	3
资产管理相关舞弊和错报的风险与控制	2
其他	19

意见，23 家为无法表示意见。

114 家财务报表被出具非无保留意见审计报告的上市公司中，有 27 家未进行内部控制审计，40 家被出具了无保留意见的内部控制审计报告(其中，24 家为带

强调事项段的无保留意见)，9 家被出具了无法表示意见的内部控制审计报告，38 家被出具了否定意见的内部控制审计报告。2023 年度财务报表被出具非无保留审计报告上市公司的内部控制审计意见情况详见表 17。

## （二）分析结论

1. 2021—2023 年实施内部控制审计的上市公司数量持续上升，出具非无保留意见审计报告的比例呈现下降的趋势。2023 年，A 股审计市场共有 3804 家上市公司出具了内部控制审计报告，较 2022 年（3601 家）增长 5.64%。依照《关于强化上市公司内部控制建设推进内部控制评价和审计的通知》的规定，自 2024 年年报起，所有上市公司及拟上市企业均须出具内部控制审计报告，预计 2024 年实施内部控制审计的上市公司数量将会大幅度上升。

2021—2023 年，内控审计报告被出具非无保留意见的数量分别为 54 份、57 份和 56 份，比例分别为 2.18%、1.58% 和 1.47%，呈逐年下降趋势。

2. 导致出具非无保留意见的内部控制审计报告主要涉及资金管理、财务报告编制、关联交易活动、往来款项和投资活动相关舞弊和错报的风险与控制。从表 16 可以看出，导致出具非无保留意见的内部控制审计报告主要涉及资金管理、财务报告编制、关联交易活动、往来款项相关舞弊和错报的风险与控制等。典型的内部控制缺陷有以下几种情形。

涉及资金管理相关舞弊和错报的风险与控制事项的有 28 个。例如某公司导致否定意见的事项为：“贵公司子公司因未决诉讼等原因导致大部分银行账户被冻结，受前述影响，该子公司存在借用其他公司账户进行资金归集暂存。上述事项说明，贵公司存在资金管理方面的重大缺陷。”

涉及财务报告编制相关舞弊和错报的风险与控制事项的有 10 个。例如某公司导致否定意见的事项为：“2023 年 11 月，公司收到中国证监会立案调查通知书，根据证监会立案调查情况和公司自查的结果，公司认定以前年度财务报表存在重大会计差错。因前期会计差错更正事项对 2023 年度比较财务报表及以前年度

的财务状况和经营成果具有重大影响。上述事项表明公司存在与重大交易和事项会计处理的审批、对财务报告内容的审核审批等相关内部控制重大缺陷，公司于 2023 年度报告报出日才对比较财务报表进行了追溯调整。”

涉及关联交易相关舞弊和错报的风险与控制事项的有 9 个。例如某公司导致否定意见的事项为：“A 公司实际控制人及关联公司与 B 公司，C 公司等存在关联关系。B 公司为 A 公司的主要客户，C 公司为 A 公司的主要供应商。关联交易事前未履行必要的审议程序。A 公司在识别及披露关联方及关联方交易的内部控制运行方面出现缺陷，无法保证关联方及关联方交易被及时识别，并履行相关的审批和披露事宜、影响财务报告中关联方及关联方交易信息披露的完整性和准确性，与之相关的内部控制存在重大缺陷。”

3. 内部控制审计意见为非无保留意见时，会在一定程度上影响财务报表审计意见的类型。依照《企业内部控制审计指引实施意见》的规定：“如果对内部控制的有效性发表否定意见，注册会计师应当确定该意见对财务报表审计意见的影响，并在内部控制审计报告中予以说明”，即注册会计师应当考虑内部控制审计意见和财务报表审计意见的相关性。通过对 2023 年年报审计市场进行分析，我们选取了 2023 年度上市公司的内部控制审计意见和财务报表审计意见进行统计，并分组分析了内部控制审计意见和财务报表审计意见差异。发现它们之间存在相关性，但并非一一对应。一般来说，当内部控制审计意见为非无保留意见时，会在一定程度上影响财务报表审计意见的类型。

## （三）存在的主要问题

1. 上市公司内部控制和管理有待加强，内部控制审计被出具否定意见的上市公司数量占比仍较高。内部

表 17 2023 年度财务报表被出具非无保留意见审计报告上市公司的内部控制审计意见情况

单位：份

财务报表被出具非无保留审计意见具体类型	内控审计报告意见类型					合计
	未进行内部控制审计	无保留意见	带强调事项段的无保留意见	否定意见	无法表示意见	
保留意见	23	15	23	21	3	85
无法表示意见	4	1	1	17	6	29
否定意见	0	0	0	0	0	0
合计	27	16	24	38	9	114

控制,特别是财务报告内部控制,是加强财会监督、遏制财务造假和提高上市公司会计信息质量的重要基础,而内部控制审计是对上市公司内部控制进行外部监督的重要机制。依照现行规定,沪深主板上市公司要求每年执行内部控制审计,科创板上市公司上市满2年后每年执行,而创业板和北交所上市公司未对内部控制审计作出规定。

从2023年上市公司内部控制审计情况看,5354家上市公司中有3804家出具了内部控制审计报告,由57家会计师事务所审计。共3748家被出具无保留意见(其中,73家被出具带强调事项段的无保留意见);56家被出具非无保留意见(其中,9家为无法表示意见,47家为否定意见)。出具“不干净”内部控制审计意见占比为3.39%,非无保留意见占比为1.47%,与2022年(占比1.58%)相比略有下降。

出具内部控制审计非无保留意见,表明上市公司内部控制存在一个或多个重大缺陷,显示这些上市公司存在对内部控制重视程度不够、内部控制缺陷标准不恰当、内部控制评价及整改不到位等问题。同时,也表明这些上市公司的公司治理和管理亟待加强,在发挥控制关口前移、提升披露透明度、保护投资者权益等方面仍有较大提升空间,对上市公司实施企业内部控制规范的管理、指导和监督仍需加强。

2. 对会计师事务所内部控制审计的规范和监管仍需加强。在审阅并分析内部控制审计报告时,我们发现存在个别会计师事务所发现上市公司重大内部控制审计缺陷,发表无法表示意见的内部控制审计报告的情形。

如某公司的内控审计报告“导致无法表示意见的事项”描述原因:“截至2023年12月31日,公司应收账款账面余额为224045.92万元,应收账款余额中账龄1年以内的为63935.09万元,1—2年的为46476.26万元,账龄2—3年的为85023.97万元,其余为3年以上,公司1年以上应收账款占期末余额的比例为71.46%。公司大额应收账款过信用期未收回,账龄较长且金额重大,存在无法收回的风险,我们无法判断公司应收账款管理相关内部控制的有效性”。

按照《企业内部控制审计指引》的规定,注册会计师审计范围受到限制的,应当解除业务约定或出具无法表示意见的内部控制审计报告。注册会计师在出具无法表示意见的内部控制审计报告时,应当在内部控制审计报告中指明审计范围受到限制,无法对内部

控制的有效性发表意见。该内部控制审计报告的“导致无法表示意见的事项”并未提及超出上市公司控制、管理层对审计范围施加限制以及与注册会计师工作的性质或时间安排相关的情形,出具无法表示意见的内控审计报告,可能存在形成审计意见的基础不够充分,职业判断不够审慎的情形,审计意见的恰当性存疑。

### 三、年报审计市场情况分析

#### (一) 数据分析

1. 首次从事上市公司财务报表审计的会计师事务所家数显著增加。2023年度,58家会计师事务所为5354家上市公司出具年报审计报告,8家为2023年首次承接上市公司年报审计业务,共为88家上市公司出具财务报表审计报告;57家会计师事务所为3804家上市公司出具内部控制审计报告。其中,有8家为首次承接上市公司内部控制审计业务,共为56家上市公司出具内部控制审计报告。

58家会计师事务所2023年度上市公司审计客户数量和收入总额情况见表18。收入总额依据上市公司财务报表和内部控制审计报告披露的数据加总计算。

2. 上市公司财务报表审计市场集中度情况。赫芬达尔—赫希曼指数(Herfindahl-Hirschman Index,简称HHI指数)是一种测量产业集中度的综合指数。它是指一个行业中各市场竞争主体所占行业总收入或总资产百分比的平方和,用来计量市场份额的变化,即市场中厂商规模的离散度。2023年度,按照上市公司客户数量和年报审计收入计算的HHI指数分别约为635和613,属于竞争型市场。

如图8所示,上市公司审计收费排名前12家会计师事务所的审计收费合计769543.53万元,占上市公司审计收费总额的78.86%,共为3707家上市公司提供了年报审计业务,平均每家上市公司审计收费为207.59万元,高于182.27万元的平均水平。如图9所示,承接超过100家上市公司2023年度审计业务的会计师事务所共有13家,平均每家会计师事务所审计了312家上市公司,显著高于总体平均水平约92家。从总量上看,这13家会计师事务所共为4056家上市公司提供了年报审计业务。即22.41%的会计师事务所承揽了上市公司年报审计市场中75.76%的业务。大型会计师事务所客户集中度趋于稳定,新备案会计师事务所增加并未对证券审计市场造成重大负面影响。

表 18 各会计师事务所审计客户数量和财报审计收费情况  
(按上市公司客户数量排序)

序号	会计师事务所	财务报表审计意见类型						审计收费 金额(万元)
		无保留意见 数量(份)	带强调事项段的无 保留意见数量(份)	保留意见 数量(份)	无法表示意 见数量(份)	否定意见 数量(份)	合计数量 (份)	
1	天健	692	5	7	1		705	89732.40
2	立信	679	5	6	1		691	98343.89
3	大华	424	5	7	0		436	60313.79
4	容诚	388	4	1	0		393	49785.07
5	信永中和	360	2	1	1		364	56356.80
6	天职国际	260	2	0	0		262	38714.41
7	致同	247	4	4	2		257	36733.21
8	大信	193	3	5	0		201	25047.81
9	中审众环	186	7	6	1		200	28477.38
10	中汇	179	1	0	0		180	18539.04
11	安永华明	136	1	0	0		137	86448.85
12	中兴华	113	6	3	1		123	15790.72
13	普华永道中天	103	2	1	1		107	99147.48
14	毕马威华振	97	0	1	0		98	73106.24
15	天衡	93	1	1	0		95	11238.70
16	华兴	87	3	1	0		91	12024.08
17	中兴财光华	65	8	13	1		87	12967.40
18	公证天业	78	3	0	0		81	8234.41
19	众华	70	1	1	0		72	9142.05
20	上会	69	2	0	0		71	8938.20
21	北京大华国际	52	2	3	2		59	7849.00
22	德勤华永	56	0	1	0		57	52384.01
23	和信	47	0	2	1		50	7417.00
24	四川华信	38	2	0	1		41	5797.00
25	中喜	35	0	2	3		40	5713.00
26	中审亚太	33	3	2	1		39	5031.00
27	苏亚金诚	33	4	1	0		38	6287.10
28	广东司农	35	1	0	0		36	4325.10
29	亚太	23	5	2	5		35	4915.00
30	希格玛	31	1	0	0		32	4174.70
31	中勤万信	30	1	1	0		32	3430.80
32	永拓	28	1	1	0		30	3089.50
33	立信中联	25	1	1	1		28	3173.00
34	利安达	23	2	1	0		26	3255.06
35	中天运	25	0	0	0		25	2438.00
36	中审华	22	0	1	0		23	2456.00
37	北京兴华	19	1	1	0		21	2708.00
38	深圳大华国际	15	1	0	0		16	2389.60

续表

序号	会计师事务所	财务报表审计意见类型						审计收费金额(万元)
		无保留意见数量(份)	带强调事项段的无保留意见数量(份)	保留意见数量(份)	无法表示意见数量(份)	否定意见数量(份)	合计数量(份)	
39	中证天通	15	0	0	0		15	2069.00
40	中准	10	0	2	1		13	1880.00
41	鹏盛	5	0	0	1		6	507.50
42	天圆全	5	0	0	0		5	757.00
43	尤尼泰振青	2	2	0	1		5	510.00
44	北京亚泰国际	1	1	2	1		5	630.00
45	重庆康华	3	0	0	0		3	960.00
46	中瑞诚	3	0	0	0		3	365.00
47	北京澄宇	2	0	0	1		3	258.00
48	浙江科信	3	0	0	0		3	246.00
49	广东亨安	1	1	0	0		2	295.00
50	浙江中会	1	1	0	0		2	199.00
51	深圳久安	2	0	0	0		2	185.00
52	广东中职信	2	0	0	0		2	215.00
53	山东舜天信诚	0	0	1	0		1	258.00
54	北京国富	1	0	0	0		1	175.00
55	河南守正创新	0	0	0	1		1	112.00
56	浙江天平	0	0	1	0		1	108.00
57	深圳广深	0	0	1	0		1	120.00
58	深圳永信瑞和	0	0	1	0		1	102.00
总计		5145	95	85	29		5354	975866.30

注：本表中“合计数量”即为“各会计师事务所审计客户数量”

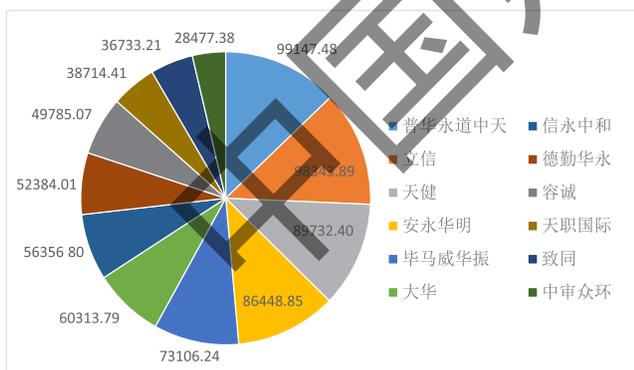


图8 上市公司年报审计收费前12的会计师事务所收费情况 (单位：万元)

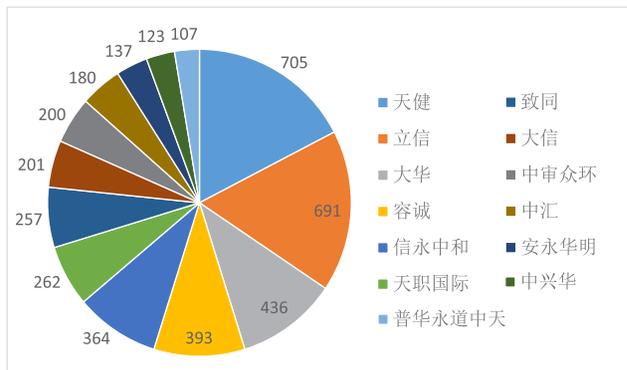


图9 客户数量前13的事务所上市公司客户数量情况 (单位：家)

3. 审计机构变更有关情况。2023年度，共有518家上市公司变更了审计机构，占全部上市公司9.68%，变更审计机构的上市公司数量和比例都较2022年度(395家，比例为7.64%)有所上升。

如表19所示，518家变更审计机构的上市公司中，

183家变更前后的审计机构均为前十二大所(按照2022年度综合评价百家排名排序)，68家由其他会计师事务所变更为前十二大所，169家由前十二大所变更为其他会计师事务所，98家变更前后的审计机构均为其他会计师事务所。超过50%的上市公司在国内前十二大内

部变动和其他会计师事务所内部变动，上市公司客户结构相对较为稳定。

4. 变更审计机构上市公司行业相对集中。变更审计机构的上市公司的行业相对集中，综合行业变更审计机构的比例最高，为 30.77%；其次为文化、体育和娱乐业，19.05%的上市公司变更了审计机构；再其次是教育，批发和零售业，租赁和商务服务业，电力、热力、燃气及水生产和供应业等。详见表 20。

## (二)分析结论

1. 头部会计师事务所市场占有率较高，审计收费有所提升。2023 年，上市公司审计客户数量超过 100 家的前 13 家会计师事务所共承接 4056 家上市公司年报审计业务，占上市公司总数的 75.76%，市场占有率较高。

上市公司审计收费排名前 12 家会计师事务所的财务报表审计收费合计 769543 万元，占上市公司审计收费总额的 78.86%，共为 3707 家上市公司提供了年报审计业务，平均每家上市公司审计收费为 207.59 万元；2022 年上市公司审计收费排名前 12 家会计师事务所的

表 19 上市公司客户在会计师事务所之间流向

上市公司客户流向	上市公司数量(家)	占比(%)
国内前十二大内部变动	183	35.33
流向国内前十二大	68	13.13
由国内前十二大流出	169	32.63
其他会计师事务所内部变动	98	18.92
合计	518	100

表 20 变更审计机构上市公司行业情况

行业	变更审计机构家数(家)	上市公司家数(家)	占比(%)
制造业	312	3611	8.64
信息传输、软件和信息技术服务业	55	441	12.47
批发和零售业	30	191	15.71
电力、热力、燃气及水生产和供应业	17	133	12.78
水利、环境和公共设施管理业	12	101	11.88
金融业	12	125	9.60
文化、体育和娱乐业	12	63	19.05
建筑业	12	109	11.01
交通运输、仓储和邮政业	11	113	9.73
科学研究和技术服务业	10	117	8.55
租赁和商务服务业	10	66	15.15
房地产业	6	102	5.88
农、林、牧、渔业	6	50	12.00
采矿业	5	82	6.10
综合	4	13	30.77
教育	2	12	16.67
卫生和社会工作	1	16	6.25
住宿和餐饮业	1	8	12.50
居民服务、修理和其他服务业	0	1	0.00
合计	518	5354	9.68

财务报表审计收费合计 744944 万元，占上市公司审计收费总额的 79.31%，共为 3636 家上市公司提供了年报审计业务，平均每家上市公司审计收费为 204.88 万元。与 2022 年相比，头部会计师事务所市场占有率仍较高，审计收费增长较快，平均审计收费有所上升。

2. 头部会计师事务所聚集了优质上市公司，审计生态出现良性变化。上证 50 指数成分股公司全部被出具了无保留意见的审计报告。上证 50 指数成分股公司客户数量最多的前 12 家会计师事务所与审计收费前 12 家的会计师事务所较为重合，共审计了 44 家上证 50 指数成分股公司，占比 88.00%。详见表 21。

沪深 300 指数成分股公司中，均被出具了无保留意见的审计报告。其中，2 家被出具了带强调事项段的无保留意见审计报告。沪深 300 指数成分股公司客户数量最多的前 13 家会计师事务所与所有上市公司客户数量前 13 的会计师事务所较为重合，共审计了 267 家沪深 300 指数成分股公司，占比 89.00%。详见表 22。

2024 年 4 月，国务院印发《关于加强监管防范风险推动资本市场高质量发展的若干意见》，要求加大对资本市场的监管力度，强调要形成合力，大幅提升违法违规成本，加大对证券期货违法犯罪的联合打击力度，提高证券违法违规成本，压紧压实“看门人”责任，督促引导中介机构提升执业质量。优质上市公司向头部会

计师事务所聚集，有助于收窄审计风险敞口，规避风险外溢，促进会计师事务所实现从业绩导向向质量为先的转变，优化注册会计师执业环境。

3. 新备案证券所承接的上市公司业务以有风险警示的公司为主，非无保留审计意见比例较高。2023 年度为上市公司出具年报审计报告的有 8 家新备案会计师事务所，承接的 88 家上市公司中有 11 家为退市风险警示或其他风险警示。88 家上市公司的审计报告中，78 家为无保留意见，6 家为保留意见，4 家为无法表示意见，非无保留意见的比例为 11.36%，显著高于平均水平。

4. 变更审计机构后有超过一半的上市公司审计收费并未上涨，大多审计费用涨跌幅在 20% 以内。变更审计机构的上市公司中，除部分上市公司无可比数据外，有 133 家上市公司审计收费增长 5% 以上，151 家与上年持平，184 家有所下降，64.48% 的上市公司审计收费并未上涨。考虑到会计师事务所新承接业务需要执行业务承接、风险评估等程序，还需要对期初数和比较期间的数据进行核对和审计，变更审计机构的上市公司审计收费偏低。

从审计收费变动幅度看，上涨 20% 以内的上市公司为 91 家，上涨 20% 至 50% 之间的上市公司为 42 家，上涨超过 50% 的上市公司为 25 家；下降 20% 以内的上市公司为 147 家，下降 20% 至 50% 之间的上市公司

表 21 上证 50 审计市场情况

序号	上证 50 客户数量前 12 的会计师事务所	客户数量 (家)	上市公司年报审计收费前 12 的会计师事务所	客户数量 (家)	审计收费 (万元)
1	安永华明	7	普华永道中天	107	99147.48
2	普华永道中天	7	立信	691	98343.89
3	毕马威华振	6	天健	705	89732.40
4	德勤华永	6	安永华明	137	86448.85
5	信永中和	4	毕马威华振	98	73106.24
6	大华	4	大华	436	60313.79
7	天职国际	3	信永中和	364	56356.80
8	立信	3	德勤华永	57	52384.01
9	致同	2	容诚	393	49785.07
10	天健	1	天职国际	262	38714.41
11	容诚	1	致同	257	36733.21
12	中兴华	1	中审众环	200	28477.38
	小计	45	小计	3707	769543.53
	全部	50	全部	5354	975866.30
	占比	88.00%	占比	69.24%	78.86%

表 22 沪深 300 审计市场情况

序号	沪深 300 客户数量前 13 的会计师事务所	客户数量	客户数量前 13 的会计师事务所	客户数量(家)	审计收费(万元)
1	安永华明	39	天健	705	89732.40
2	普华永道中天	34	立信	691	98343.89
3	毕马威华振	33	大华	436	60313.79
4	立信	31	容诚	393	49785.07
5	天健	25	信永中和	364	56356.80
6	德勤华永	22	天职国际	262	38714.41
7	信永中和	20	致同	257	36733.21
8	大华	16	大信	201	25047.81
9	致同	12	中审众环	200	28477.38
10	容诚	12	中汇	180	18539.04
11	天职国际	9	安永华明	137	86448.85
12	中审众环	7	中兴华	123	15790.72
13	大信	7	普华永道中天	107	99147.48
	小 计	267	小 计	4056	703430.85
	全 部	300	全 部	5354	975866.30
	占 比	89.00%	占 比	75.76%	72.08%

表 23 变更审计机构上市公司审计意见类型变化情况

单位：家

2023 年	2022 年				总 计
	无保留意见	带强调事项段的 无保留意见	保留意见	无法表示意见	
无保留意见	433	6	7	4	450
带强调事项段的无保留意见	7	5	3	0	15
保留意见	6	1	10	0	17
无法表示意见	3	5	5	3	16
尚未披露	0	0	1	2	3
总 计	449	17	26	9	501

为 32 家，下降超过 50% 的上市公司为 5 家，涨跌幅在 20% 以内的公司居多。

5. 变更审计机构上市公司整体非无保留意见占比较高，大多数变更审计机构上市公司审计意见未变化。变更审计机构上市公司中，除 17 家上市公司无可比数据外，33 家公司被出具非无保留意见，占换所公司总数的 6.37%，远高于上市公司总体非无保留意见占比（2.13%）。换所公司中 451 家公司审计意见未变化，占比 87.07%，另有 30 家公司意见加重，20 家公司意见减轻。详见表 23。以上情况说明通过变更审计机构购买审计意见的情况可能性较低。

6. 个别上市公司变更审计机构信息披露质量有待提升。上市公司相关公告显示，变更审计机构主要系上市公司业务发展或审计需要、按照规定需要轮换、原审计团队变更会计师事务所、连续多年提供审计服务、审计服务聘期已满和审计时间、资源安排或地域原因等。其中，因上市公司业务发展或审计需要的大部分公司未能详细披露发展需要的具体信息，变更审计机构信息披露质量有待提升。此外，518 家变更审计机构的上市公司中，1 家在 2 月份披露年报，105 家在 3 月份披露年报，409 家在 4 月份披露年报，占比 78.96%，特别是其中超过一半的变更审计机构上市公司都在 4 月 25 日以

后披露年报。此外，还有3家公司至今仍未披露年报（2家公司已退市）。这种情况一方面是由于一些业绩较差、持续经营能力存在重大不确定性、受到监管机构处罚或曾发现重大会计差错等问题的上市公司，聘请后任会计师事务所进展缓慢；另一方面是由于年报审计期间，事务所人员分配方面资源紧缩，且需要花费较多的时间和资源了解其被审计单位环境并进行风险评估，出具审计报告时间较迟。

### （三）存在的主要问题

审计收费是反映审计复杂性和风险的指标。高风险审计需要更多的审计资源投入，以将审计风险降低到可接受的水平。2023年，会计师事务所收取上市公司财务报表审计费用为975866万元，2022年为939338万元，同比增长约为3.89%。扣除2023年以后新上市的公司后，审计费用增长约为2.75%，增长全部来自会计师事务所向续聘的老客户增加收费，增加收费的比例是3.24%；而改聘会计师事务所审计费用同比下降1.77%。上市公司规模盈利水平增长，审计难度和工作量也随之提升。如果改聘后的审计收费不升反降，就会制约会计师事务所审计资源的投入，长期来看，将会对上市公司审计质量产生一定影响。

2023年上市公司年报审计平均收费为182.27万元，但有超过半数的上市公司审计收费低于平均收费。其中，271家上市公司审计收费不到50万元。畸低的审计收费难以保证会计师事务所投入必要的审计人员和时间。近年来监管机构作出的行政处罚中，大部分涉及注册会计师基本审计程序执行不到位的问题，例如函证、存货监盘和截止性测试等程序执行不到位等，收费较低客观上导致会计师事务所人力投入较少，人员专业性不足，难以发现系统性财务造假。

## 四、政策建议

### （一）严格落实上市公司信息披露主体责任

上市公司是财务信息披露真实性的第一责任人。作为会计信息的披露主体，上市公司会计信息质量关系到社会公众利益，建议多措并举，不断强化上市公司会计信息主体责任。一是压实信息披露主体责任。确立内部信息披露合规制度，增强定期报告的可读性、实用性，提高信息披露的规范性和有效性，提升管理层的信息披露合规意识，主动披露环境、社会责任和公司治理（ESG）履行情况，以及披露的内容充实、完整性等方面的情况，完善风险监测机制，采取积极有效的危机应对

措施。二是健全单位内部监督制度。单位负责人要高度重视并切实加强对财务工作的组织领导，对会计资料的真实性、完整性负责，切实发挥独立董事监督作用，强化监事会对公司的财务监督职权，完善以审计委员会为核心的财务监督制度，发挥其预防性监督作用。三是从严打击证券市场财务造假行为。强化系统治理，坚持“惩首恶”与“打帮凶”并举，加大对第三方配合财务造假行为的打击力度。坚持立体化追责，构建行政执法、民事追责、刑事打击三位一体的立体化追责体系，切实维护市场诚信基础，保护投资者合法权益。

### （二）充分发挥会计师事务所执业监督作用

资本市场是以信息披露为基础的市场，确保信息的真实、准确、完整、及时是最为基本的要求。会计师事务所对上市公司的财务信息履行核查把关职责，出具的审计报告及鉴证意见对上市公司的财务报告提供合理保证，是投资者鉴别上市公司信息真实性的重要依据。为做好资本市场“看门人”，更好发挥审计鉴证功能作用，应切实履行会计师事务所执业监督职责。一是严格遵守职业道德要求。切实增强会计师事务所独立性，确保从实质上和形式上保持独立。综合考虑客户业务复杂程度，保持应有的职业怀疑，分派具有相应专业胜任能力的审计团队。严格依法履行审计鉴证职责，确保独立、客观、公正、规范执业。二是持续加强信息化建设。依托数字化转型赋能提升审计工作效率，推动业务承接、审计作业和内部管理等全流程控制信息化。广泛运用各种智能审计工具，依托共享审计中心等实现精细化分工作业。加强IT审计及大数据分析人员投入，不断提升识别和应对财务舞弊的能力。三是不断提升内部治理水平。加强会计师事务所基础性标准体系建设，建立健全符合本所实际情况的基础性标准体系，建立并有效运行良好的内部质量管理体系，加强一体化建设，推进会计师事务所完善内部治理，严格质量管理，防范执业风险。

### （三）持续加强上市公司内部控制建设

企业内部控制是企业规范发展的重要抓手，是全面提升企业治理水平的主要路径。良好的公司治理对预防和及时发现及纠正舞弊行为、提高风险管控水平具有重要意义。建议以落实《关于强化上市公司内部控制建设推进内部控制评价和审计的通知》为重点，持续提升上市公司规范运作水平，规范会计师事务所内部控制审计行为。一是建立健全上市公司内部控制制度。各上市公司应严格按照相关规范要求，持续优化内部控制制度，完善风险评估机制，加强内部控制评价和审计，科

学认定内部控制缺陷,强化内部控制缺陷整改,促进公司内部控制的持续改进,不断提升内部控制的有效性。二是切实履行信息披露义务。各上市公司应按照相关要求,真实、准确、完整披露公司内部控制信息,每年在披露公司年报的同时,披露经董事会批准的公司内部控制评价报告以及会计师事务所出具的财务报告内部控制审计报告。三是加强审计执业质量控制。《关于严格执行退市制度的意见》以及新修订的退市规则,明确将

多年连续内部控制非标审计意见等纳入规范类退市情形,增强规范运作强约束。注册会计师应严格遵照准则规则要求对上市公司财务报告内部控制实施审计,勤勉尽责,充分了解和掌握上市公司及拟上市企业财务报告内部控制建设和实施情况,综合考虑内部控制重大缺陷对审计程序的性质、时间安排和范围的影响,独立审慎发表审计意见,提高内部控制审计质量。

(中国注册会计师协会供稿)

## 关于会计师事务所职业责任保险市场存在的问题及解决建议的调研报告

### 一、背景介绍

会计师事务所职业责任保险(以下简称事务所责任险)是国际通行的分散转移会计师事务所(以下简称事务所)民事责任风险、保障事务所稳定发展的重要措施。近年来,我国资本市场的改革进度加速推进,注册会计师行业的法律环境和监管环境不断从严从紧,使事务所特别是从事证券业务的事务所更加意识到了保险的重要性,然而由于近两年事务所的高额民事赔偿诉讼案件频发,保险公司对开展事务所责任险业务愈发谨慎、顾虑加深。

以北京地区为例,北京注册会计师协会自2010年起与某国有大型保险公司北京分公司(以下简称某保险公司)合作,开展北京地区注册会计师行业集中投保工作。出于近年注册会计师行业民事赔偿风险加大和某保险公司自身管理的原因,自2022年6月起,某保险公司单方面多次变更保险合同、缩小保险责任,乃至最后明确表示对北京地区的几家大型事务所拒绝承保,造成多家事务所续保困难,严重影响了业务开展。为解决北京地区事务所续保困难,财政部门积极沟通保险监管部门,行业协会积极协调保险资源。经多方努力,目前北京地区续保困难的事务所已找到新的保险公司续保。新的保险公司虽然缓解了北京地区几家大型事务所续保困难的情况,但仍然在后续履约偿付能力、续保可持续性等方面存在不确定性,实乃事务所续保无门情况下的权宜之计。

注册会计师行业是市场监督体系重要的制度安排,事务所责任险不仅关系到行业自身发展,更关系到资本市场的稳定大局。根据监管要求,事务所风险承担能力是

上市公司选聘事务所的重要考量依据,事务所购买足额有效的职业责任保险是开展上市公司业务、履行社会审计监督职责的重要前提。因此要从稳定资本市场秩序、维护投资者权益、保护注册会计师行业长远发展的高度看待当前事务所责任险问题。为助力推动从根本上解决事务所责任险问题,我们采用线上线下相结合的方式,面向北京地区10家事务所开展调研,了解问题,听取建议。

### 二、主要问题

调研显示,目前不仅存在事务所投保、续保的困难,由于保险公司拒赔、拖赔、惜赔严重,且提供的保险产品保障力度不足,事务所对投保后保险是否能真正发挥作用存在较大顾虑。

一是注册会计师行业风险加大造成事务所投保续保困难。据统计,在监管部门备案事务所责任险产品的保险公司有14家,但近年来审计失败风险加大,保险公司趋利避害,或承保意愿下降、或承保条件较高,事务所责任险市场逐年萎缩,造成事务所投保难、续保难问题,事务所特别是从事证券业务的大型事务所越来越难买到合规有效的保险,对行业长远发展造成了威胁。此外,按照保险行业惯例,保险公司在承保后会向再保险机构进行分保以分散风险,但国内再保险机构在职业责任保险方面普遍缺乏经验和专业支撑,再保险市场由少数国际巨头垄断。在行业风险急剧增加的情况下,国际再保险机构均收紧风险敞口,国内保险公司可获取的再保险支持不足,较难提供符合事务所期望的保险产品。

二是保险事故发生后保险公司与事务所之间的理