

值低估等问题。根据《中评协自律惩戒办法》，中评协给予中都国脉(北京)资产评估有限公司警告的行业自律惩戒；给予签字资产评估师桂创社、孙辅友、刘洋、刘艳红警告的行业自律惩戒。

(七)深圳君瑞资产评估所(特殊普通合伙)出具的某公司资产组市场价值资产评估报告,存在评估参数选取错误导致评估值低估等问题;出具的某公司股东全部权益价值资产评估报告,存在工作底稿缺少主要参数选取的必要内容等问题;出具的某公司可收回金额资产评估报告,存在主要参数选取缺少必要的分析测算依据和过程等问题。根据《中评协自律惩戒办法》,中评协给予深圳君瑞资产评估所(特殊普通合伙)警告的行业自律惩戒;给予签字资产评估师黄爱娟、谭赞兴、何健警告的行业自律惩戒。

(八)格律(上海)资产评估有限公司出具的某公司投资性房地产公允价值资产评估报告,存在计算公式参数取值错误等问题;出具的某公司评估项目资产评估报告,存在在建工程评估漏项等问题。根据《中评协自

律惩戒办法》,中评协给予格律(上海)资产评估有限公司警告的行业自律惩戒;给予签字资产评估师刘丽彦、徐家驹、杨赛峰警告的行业自律惩戒。

(九)安徽华安资产评估事务所有限公司出具的某公司股东全部权益价值项目资产评估报告,存在最终评估结论的确定缺少必要的分析测算过程等问题;出具的某公司股权评估项目资产评估报告,存在预测所得税率时未考虑母子公司税率差异等问题。根据《中评协自律惩戒办法》,中评协给予安徽华安资产评估事务所有限公司警告的行业自律惩戒;给予签字资产评估师张亚、蒋雷、袁宗祥、赵彦警告的行业自律惩戒。

下一步,财政部将坚决贯彻落实党中央、国务院关于进一步加强财会监督的决策部署,切实履行财会监督主责,保持对资产评估行业的监督检查力度,严肃查处违法违规行为,坚决打击行业乱象,清除行业“害群之马”,促进行业健康可持续发展。

(财政部监督评价局供稿)

调研报告

2024年上市公司审计情况分析报告

2024年12月,财政部印发《关于进一步加强注册会计师协会自律监督工作的意见》,要求抓实上市公司年报审计监管,坚持事前评估、事中监控与事后评价相结合,强化风险预警和提示。我们以上市公司2024年年报审计情况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2024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。

截至2025年4月30日,上海、深圳、北京等三家证

表1 2020—2024年度审计意见类型分布

单位:份

审计意见类型	2020年度	2021年度	2022年度	2023年度	2024年度	
无保留意见	4156	4664	5039	5240	5311	
非无保留意见	保留意见	110	101	94	85	72
	无法表示意见	36	47	37	29	22
	否定意见	0	1	0	0	0
	小计 (占比)	146 (3.39%)	149 (3.10%)	131 (2.53%)	114 (2.13%)	94 (1.74%)
合计	4302	4813	5170	5354	5405	

券交易所共有 5405 家上市公司披露了经审计的 2024 年年报。8 家上市公司因年审会计师辞任、年报所涉部分信息未能完成核实查证程序、公司董事会出现人员不足情况、经营面临重大不确定性等原因，未按期披露经审计的年报。按照以往惯例，本报告以按期披露年报的 5405 家上市公司为分析对象。

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。62 家会计师事务所为 5405 家上市公司出具了 2024 年度财务报表审计报告。其中，无保留意见 5212 份（其中 99 份带强调事项段或持续经营事项段），保留意见 72 份，无法表示意见 22 份。近 5 年，非无保留意见的数量和比例总体上呈逐年下降趋势。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

表 2 2024 年度非无保留意见的上市板块分布

单位：份

	主 板	创业板	科创板	北交所	合 计
保留意见	43	22	3	4	72
无法表示意见	14	6	0	2	22
否定意见数量	0	0	0	0	0
非无保留意见小计	57	28	3	6	94
上市公司家数	3176	1378	586	265	5405
非无保留意见占比	1.79%	2.03%	0.51%	2.26%	1.74%

表 3 各行业非无保留意见情况

单位：份

行 业	非无保留意见数量	上市公司数量	非无保留意见占比
制造业	49	3677	1.33%
信息传输、软件和信息技术服务业	18	445	4.04%
批发和零售业	6	183	3.28%
建筑业	5	106	4.72%
水利、环境和公共设施管理业	4	100	4.00%
交通运输、仓储和邮政业	3	114	2.63%
金融业	2	121	1.65%
租赁和商务服务业	2	64	3.13%
电力、热力、燃气及水生产和供应业	1	134	0.75%
科学研究和技术服务业	1	121	0.83%
房地产业	1	97	1.03%
农、林、牧、渔业	1	50	2.00%
教育	1	12	8.33%
采矿业	-	82	-
文化、体育和娱乐业	-	61	-
卫生和社会工作	-	17	-
综合	-	12	-
住宿和餐饮业	-	8	-
居民服务、修理和其他服务业	-	1	-
合 计	94	5405	1.74%

分适当的审计证据,是上市公司存在重大风险的信号。从上市板块看,主板、创业板、科创板、北交所均有上市公司被出具非无保留意见,其中科创板上市公司非无保留意见比例最低,为0.51%。详见表2。

从证监会行业分类来看,94家被出具非无保留意见审计报告的上市公司分布于13个行业。49家制造业上市公司被出具非无保留意见,数量居所有行业之首,但由于制造业上市公司总量大,非无保留意见占比1.33%,低于全部上市公司的平均水平。教育行业上市公司的非无保留意见占比最高,为8.33%。详见表3。

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。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。

5405家上市公司中,72家涉及“与持续经营相关的重大不确定性”问题,占比1.33%。其中,18家因持续经营事项被出具非无保留意见(6份保留意见、12份无法表

示意见)。72家上市公司分布于12个行业,制造业数量最多(34家),教育行业占比最高(16.67%)。详见表4、表5。

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,旨在提供一种简明、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。2024年度,5383份上市公司财务报表审计报告披露了10525个关键审计事项(22份无法表示意见审计报告不披露关键审计事项),平均每份报告披露1.96个关键审计事项。详见表6。

从行业分布看,金融业、房地产业、租赁和商务服务业、科学研究和技术服务业、批发和零售业上市公司披露关键审计事项数量较多,平均每家上市公司分别

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		0	45	45
非无保留意见	保留意见	6	8	14
	无法表示意见	12	1	13

表5 各行业持续经营重大不确定性情况

单位:家

行业	涉及持续经营能力存在重大不确定性上市公司数量	上市公司数量	占比
制造业	34	3677	0.92%
建筑业	9	106	8.49%
信息传输、软件和信息技术服务业	7	445	1.57%
房地产业	5	97	5.15%
农、林、牧、渔业	4	50	8.00%
批发和零售业	4	183	2.19%
电力、热力、燃气及水生产和供应业	2	134	1.49%
教育	2	12	16.67%
水利、环境和公共设施管理业	2	100	2.00%
交通运输、仓储和邮政业	1	114	0.88%
文化、体育和娱乐业	1	61	1.64%
综合	1	12	8.33%
合计	72	5405	1.33%

表6 审计报告披露关键审计事项情况

	2020 年度	2021 年度	2022 年度	2023 年度	2024 年度
关键审计事项数量(个)	8152	9409	10065	10410	10525
披露关键审计事项的报告数量(份)	4265	4765	5131	5324	5383
平均数量(个/份)	1.91	1.97	1.96	1.96	1.96

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	25
	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	预付账款取证和资金往来及交易合理性	20
	其他交易事项合理性	9
或有事项	未决诉讼或仲裁	10
	对外担保事项	4
关联方关系及其交易披露的真实性、准确性和完整性		13
前期会计差错会计更正或期初数的影响无法确定		13
资金占用		12
监管机构或监察机关立案调查		11
持续经营能力存在重大不确定性		6
审计范围受限		5
收入确认存疑		3
其他		6

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
或有事项	未决诉讼或仲裁	10
	对外担保事项	3
持续经营能力存在重大不确定性		11
监管机构或监察机关立案调查		10
资金占用		10
资产减值	金融资产可收回性及坏账准备计提的合理性	9
	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	1
商业合理性	预付账款取证和资金往来及交易合理性	6
	其他交易事项合理性	2
前期会计差错会计更正或期初数的影响无法确定		7
关联方关系及其交易披露的真实性、准确性和完整性		5
审计范围受限		3
收入确认存疑		3
其他		6

披露2.47个、2.19个、2.06个、2.04个、2.04个关键审计事项。

5. 保留意见涉及事项有关情况。72份保留意见审计报告中，“形成保留意见的基础”部分共涉及141个事项，平均每份报告1.96个。详见表7。

6. 无法表示意见涉及事项有关情况。22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86个事项，平均每份报告3.91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项在各行业的分布来看，制造业上市公司数量最多，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。分析发现，非无保留意见自2019年以来呈现逐年下降趋势。详见图1。

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。2024年度，72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201个持续经营相关事项，典型表现包括业绩亏损、流动性不足、债务逾期、诉讼或仲裁和进入破产重整程序等。详见表11。

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。2020—2024年度，分别有4265家、4765家、5131家、5324家、5383家上市公司披露了8152个、9409个、10065个、10410个、10525个关键审计事项，平均关键审计事项数量分别为1.91个、1.97个、1.96个、1.96个、1.96个，趋于稳定。关键审计事项涉及事项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，

表9 保留意见涉及事项数量前三的行业情况

涉及事项	保留意见涉及事项数量前三的行业		
	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	农、林、牧、渔业；水利、环境和公共设施管理业
商业合理性	制造业	信息传输、软件和信息技术服务业	农、林、牧、渔业；水利、环境和公共设施管理业；批发和零售业
或有事项	制造业	信息传输、软件和信息技术服务业	交通运输、仓储和邮政业；建筑业；电力、热力、燃气及水生产和供应业；农、林、牧、渔业；批发和零售业
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；批发和零售业
前期会计差错会计更正或期初数的影响无法确定	制造业	信息传输、软件和信息技术服务业	建筑业；批发和零售业；交通运输、仓储和邮政业
资金占用	制造业	信息传输、软件和信息技术服务业；批发和零售业；教育	
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	科学研究和技术服务业；租赁和商务服务业；批发和零售业；建筑业

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	无法表示意见涉及事项数量前三的行业		
	第一	第二	第三
或有事项	制造业	建筑业；批发和零售业	交通运输、仓储和邮政业；金融业；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
监管机构或监察机关立案调查	信息传输、软件和信息技术服务业	制造业；批发和零售业	交通运输、仓储和邮政业；租赁和商务服务业
资金占用	制造业	批发和零售业	建筑业；信息传输、软件和信息技术服务业
资产减值	信息传输、软件和信息技术服务业	制造业	金融业



图1 2015—2024年非无保留意见数据对比图(单位:份)

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	58
流动性不足	41
债务逾期	32
诉讼或仲裁	25
破产重整	19
净资产为负	16
其他	10
合计	201

2020—2024年度,涉及上述事项的关键审计事项数量分别为6531个、7747个、8402个、8802个、8996个,合计占比均超过80%,并且呈逐年上升的趋势,2024年度占比达到85%。详见表12。

4.中注协年报审计约谈效果明显。自上市公司2024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。年报审计期间,中注协联合财政部有关司局和中国证监会有关部门,对新备案首次承接上市公司年报审计业务的5家会计师事务所开展了联合约谈。同时,中注协针对为公司公开发行股票提供服务、新承接业务较多的事务

所质量管理、上市公司内部审计风险防范、可能触发股票退市条件的上市公司、可能存在持续经营相关的重大不确定性的上市公司以及新承接上市公司但未报备等6个主题开展约谈,累计约谈27家会计师事务所,涉及42家上市公司。

从被约谈会计师事务所涉及的42家上市公司来看,除2家上市公司至今尚未披露年报外,有3家上市公司被出具保留意见,2家上市公司被出具无法表示意见,3家上市公司被出具带强调事项段的无保留意见,32家上市公司被出具标准无保留意见,非标准无保留审计意见占比为20%。

5.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》,中国证监会配套发布《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。根据沪深北交易所股票交易规则,9家上市公司(将)因财务类指标退市,其中7家与审计

表12 关键审计事项主要分布领域

单位:个

涉及领域	2020年度	2021年度	2022年度	2023年度	2024年度
收入确认	3375	4096	4522	4782	4922
应收款项	1520	1825	1941	2059	2090
商誉	890	882	859	824	780
存货	746	944	1080	1137	1194
小计	6531	7747	8402	8802	8996
当年合计	8152	9409	10065	10410	10525
占比	80.12%	82.34%	83.48%	84.55%	85.38%

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	2020 年	2021 年	2022 年	2023 年	2024 年	
无保留意见	2021	2471	3544	3748	5357	
非无保留意见	无法表示意见	2	3	6	9	8
	否定意见	54	52	51	47	39
合计	2077	2526	3601	3804	5404	

意见类型有关；94 家上市公司因财务类指标被实施退市风险警示，其中 14 家与审计意见类型有关；64 家上市公司因财务类指标被实施其他风险警示，其中 16 家与审计意见类型有关。

上述情况表明，从严监管、从严执法的压力已经有效传导至会计师事务所，从业人员强化对相关上市公司的风险领域及审计失败后果的认识，更加关注上市公司财务真实性以及是否存在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，执业监督作用进一步凸显。

(三) 存在的主要问题。

1. 部分上市公司财务报告质量有待提高。从 5405 家上市公司财务报表审计报告意见类型来看，5212 家被出具了无保留意见(其中 99 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)，72 家被出具了保留意见，22 家被出具了无法表示意见。与 2023 年年报审计非无保留意见的 114 家(占比 2.13%)相比，2024 年年报非无保留意见的数量和比例有所下降(占比 1.74%)。

出具非无保留意见的原因主要为上市公司资产合理性及计价准确性存疑、交易的商业合理性存疑、持续经营能力存在重大不确定性、关联方资金占用、存在未决诉讼或仲裁、被监管机构或监察机关立案调查等，表明这些上市公司的财务报告质量不高，会计基础工作亟待加强，信息披露质量仍有待提高。

2. 部分上市公司关键审计事项披露质量有待提高。审计报告中的关键审计事项是会计师事务所审计中的个性化信息，增加了审计报告的信息含量和相关性、提高审计透明度，有效帮助投资者和社会公众了解上市公司更多信息。但部分上市公司的关键审计事项披露质量有待提高：一是同行业上市公司的审计报告中提及的关键

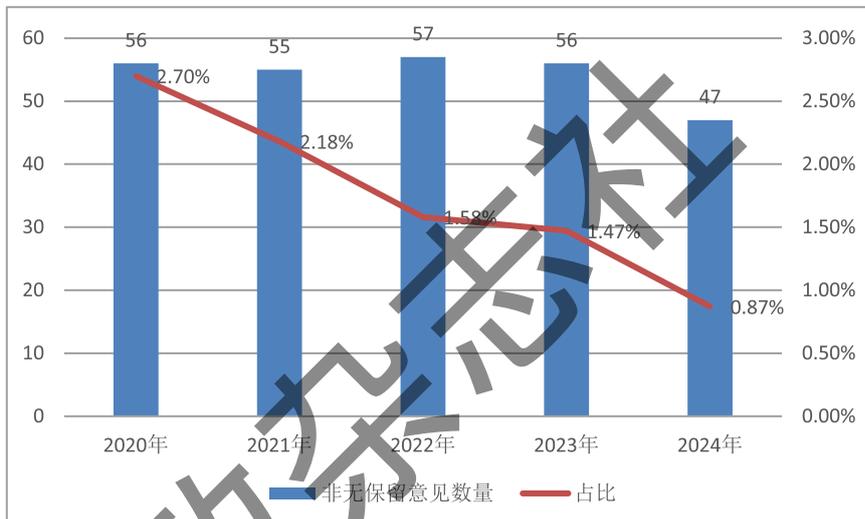


图 2 近 5 年内部控制审计非无保留意见类型分布 (单位：份)

审计事项类型相似，审计应对措施雷同，无法使报告使用者了解上市公司特有的风险点和审计应对；二是同一上市公司披露的关键审计事项及应对措施在年度间重复，缺乏实质性变化和增量信息，未能充分体现上市公司的潜在风险特征，降低了审计报告的信息含量。

3. 在关键审计事项中披露持续经营能力产生重大疑虑并得到消除的情形。按照《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，可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性，性质虽属于关键审计事项，但不得在审计报告的关键审计事项部分进行描述，应当按照适用的审计准则的规定报告这些事项。我们发现，个别会计师事务所出具的审计报告的关键审计事项之一为“对持续经营能力产生重大疑虑的事项”，在审计应对中提及“基于实施的审计程序，我们判断上市公司 2024 年末持续经营能力没有重大不确定性”。

二、内部控制审计报告分析

(一) 数据分析。

62 家会计师事务所为 5404 家上市公司出具了 2024

年度内部控制审计报告。其中，沪市主板 1691 家，深市主板 1484 家，创业板 1378 家，科创板 586 家，北交所 265 家。

1. 内部控制审计报告意见类型。5357 家上市公司被出具了无保留意见内部控制审计报告(其中 114 家被出具带强调事项段的无保留意见)，39 家被出具了否定意见审计报告，8 家被出具了无法表示意见审计报告，非无保留意见占比 0.87%，为近年来最低水平。详见表 13、图 2。

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。从上市板块看，创业板、北交所上市公司非无保留意见占比较高，高于全部上市公司平均水平。详见表 14。

从行业分布看，47 份非无保留意见内部控制审计报告分布于 11 个行业。其中，制造业上市公司非无保留意见数量最多，但占比低于全部上市公司总体水平；教育行业上市公司非无保留意见占比最高，为 8.33%。详见表 15。

3. 非无保留内部控制审计意见涉及事项有关情况。47 份非无保留内部控制审计报告共涉及 107 个事项，其

表 14 各上市板块内部控制审计情况

单位：家

板 块	执行内控审计上市公司数量	非无保留意见数量	非无保留意见占比
主板	3175	26	0.82%
创业板	1378	14	1.02%
科创板	586	3	0.51%
北交所	265	4	1.51%
总 计	5404	47	0.87%

表 15 各行业非无保留内控审计意见情况

单位：份

行 业	非无保留意见数量	内控审计报告数量	非无保留意见占比
制造业	24	3677	0.65%
信息传输、软件和信息技术服务业	8	444	1.80%
建筑业	4	106	3.77%
批发和零售业	3	183	1.64%
水利、环境和公共设施管理业	2	100	2.00%
电力、热力、燃气及水生产和供应业	1	134	0.75%
交通运输、仓储和邮政业	1	114	0.88%
教育	1	12	8.33%
金融业	1	121	0.83%
科学研究和技术服务业	1	121	0.83%
租赁和商务服务业	1	64	1.56%
采矿业	-	82	-
房地产业	-	97	-
居民服务、修理和其他服务业	-	1	-
农、林、牧、渔业	-	50	-
卫生和社会工作	-	17	-
文化、体育和娱乐业	-	61	-
住宿和餐饮业	-	8	-
综合	-	12	-
总 计	47	5404	0.87%

中19个涉及资金管理相关舞弊和错报的风险与控制,19个涉及关联交易相关舞弊和错报的风险与控制,17个涉及收入相关舞弊和错报的风险与控制,9个涉及投资活动相关舞弊和错报的风险与控制,6个涉及担保事项相关舞弊和错报的风险与控制等。详见表16。

4. 内控审计意见与财报审计意见对比。47家被出具非无保留意见内控审计报告的上市公司中,40家的财务报表审计报告为非无保留意见(20家为保留意见、20家为无法表示意见),占比85.11%;7家的财务报表审计报告为无保留意见(其中4家为带强调事项段或持续经营事项段的无保留意见)。

94家财务报表被出具非无保留意见审计报告的上市公司中,8家被出具了无法表示意见的内控审计报告,32家被出具了否定意见的内控审计报告,54家被出具了无保留意见的内控审计报告(其中33家为带强调事项段的无保留意见)。详见表17。

(二)分析结论。

1. 2022—2024年实施内部控制审计的上市公司数量显著上升,出具非无保留意见审计报告的数量和比

例呈现下降的趋势。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需出具内部控制审计报告。2024年,A股审计市场共有5404家上市公司出具了内部控制审计报告,数量大幅上升。同时,2022—2024年,内控审计报告被出具非无保留意见的数量分别为57份、56份和47份,比例分别为1.58%、1.47%和0.87%,数量和比例均呈逐年下降趋势。

2. 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。《企业内部控制审计指引实施意见》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控审计意见和财务报表审计意见的相关性。通过分析内控审计意见与财务报表审计意见的对应关系,发现被出具非无保留内控审计意见的上市公司,其财务报表被出具非无保留意见的比例较高。

(三)存在的主要问题。

表16 导致发表非无保留内部控制审计意见的事项

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	19
关联交易相关舞弊和错报的风险与控制	19
收入相关舞弊和错报的风险与控制	17
投资活动相关舞弊和错报的风险与控制	9
担保事项相关舞弊和错报的风险与控制	6
往来款项相关舞弊和错报的风险与控制	5
资产管理相关舞弊和错报的风险与控制	5
交易合理性相关舞弊和错报的风险与控制	5
财务报告编制相关舞弊和错报的风险与控制	3
成本费用相关舞弊和错报的风险与控制	2
其他	17

表17 非无保留财务报表审计意见对应的内部控制审计意见类型

单位:份

财务报表审计意见类型	内控审计报告意见类型			
	无保留意见	否定意见	无法表示意见	合计
保留意见	52	18	2	72
无法表示意见	2	14	6	22
否定意见	0	0	0	0
合计	54	32	8	94

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。内控审计是对上市公司内部控制进行外部监督的重要机制。

2024年, 上市公司的内部控制审计达到了“全覆盖”, 5404家上市公司中, 47家被出具非无保留意见(8家为无法表示意见, 39家为否定意见), 占比0.87%, 为近年来最低。这主要是因为常态化退市机制下, 退市公司数量快速增长, 而退市公司正是以往年度最有可能被出具非无保留内部控制审计意见的。

非无保留内部控制审计意见占比明显下降的同时, 否定意见占非无保留内控审计意见的比例为82.98%, 与2023年的83.93%基本持平, 表明部分上市公司内部控制存在一个或多个重大缺陷, 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, 发表无法表示意见以替代否定意见的情形。

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: “如我们对公司2024年度财务报表出具的审计报告中‘无法表示意见’部分所述, 截至2024年12月31日的贸易业务应收账款余额1091737971.98元, 应收票据余额190000000.00元。截至本审计报告出具日, 上述贸易业务应收账款已逾期1026795242.47元未收回、应收票据已逾期190000000.00元未收回。针对贸易业务逾期应收款项未收回事项, 我们实施了函证、实地走访、贸易业务细节测试等程序后, 对贸易业务形成的应收款项的合理性及可收回性, 我们无法判断对公司财务报表的影响程度。相应地, 我们无法判断公司与贸易业务相关的内部控制是否得到有效执行。”

按照《企业内部控制审计指引》的规定, 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, 除非审计范围受到限制, 应当对财务报告内部控制发表否定意见。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。

上述报告的“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注册会计师工作的性质或时间安排相关的情形, 仅说明“对贸易业务形成的应收款项的合理性及可收回性, 我们无法判断对公司财务报表的影响程度”似不属于审计范围受到限制的情形, 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. 首次从事上市公司年报审计的会计师事务所家数有所下降。在2024年度财务报表审计中, 北京大地泰华、北京国府嘉盈、北京中名国成、北京中天恒等4家会计师事务所首次承接上市公司业务, 共为11家上市公司出具财务报表审计报告。同时, 4家会计师事务所退出, 分别为亚太(集团)、中准、北京亚泰国际、永信瑞和(深圳)。

在2024年度内部控制审计中, 北京大地泰华、北京国府嘉盈、北京中名国成、北京中天恒、广东亨安、河南守正创新、深圳正一、永信瑞和(深圳)等8家会计师事务所首次承接上市公司业务, 共为17家上市公司出具内部控制审计报告。同时, 3家会计师事务所退出, 分别为亚太(集团)、中准、北京亚泰国际。

上述情况表明, 在严监管态势下, 审计机构法律责任被进一步压实, 相关会计师事务所充分考虑到上市公司业务复杂程度和风险等因素, 树立风险意识, 承接上市公司业务持审慎态度。

62家会计师事务所2024年度上市公司审计客户数量和审计收费金额情况见表18。审计收费金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, 为99.69亿元, 其中财务报表审计收费86.02亿元, 占86.29%; 内部控制审计收费13.67亿元, 占13.71%。绝大部分上市公司采用整合审计, 财务报表与内部控制审计机构一致, 仅有20家上市公司的财务报表和内部控制审计机构不同。

2. 上市公司财务报表审计市场集中度情况。赫芬

表 18 2024 年度上市公司年报审计市场分布和收费情况

序 号	会计师事务所	客户数量(家)	财务报表审计意见类型(份)			审计收费金额 (万元)
			无保留意见	保留意见	无法表示意见	
1	立信	766	759	7		119460.12
2	天健	756	749	7		105966.31
3	容诚	518	516	1	1	67108.19
4	信永中和	383	377	6		59654.14
5	致同	296	294	2		41058.25
6	中审众环	242	237	3	2	38295.27
7	大信	216	212	4		29434.96
8	中汇	205	205			22332.76
9	中兴华	167	164	3		23658.76
10	安永华明	155	155			148460.83
11	天职国际	154	154			24076.75
12	毕马威华振	127	126	1		96254.09
13	北京德皓国际	125	118	4	3	17033.06
14	大华	112	109	1	2	15908.05
15	华兴	96	96			14910.56
16	天衡	92	92			10832.60
17	上会	86	79	6	1	10892.10
18	中兴财光华	83	73	7	3	12148.90
19	众华	82	80	2		9706.65
20	公证天业	80	79	1		8713.45
21	德勤华永	61	61			31717.05
22	广东司农	49	48	1		6293.30
23	和信	46	45	1		7362.70
24	中审亚太	43	39	3	1	5636.92
25	政旦志远(深圳)	42	42			6207.80
26	中喜	42	40	2		5800.80
27	四川华信(集团)	38	37	1		5299.60
28	立信中联	35	32	3		4691.90
29	中勤万信	31	31			3596.50
30	中证天通	30	30			3696.00
31	普华永道中天	28	27	1		12578.17
32	永拓	27	25	1	1	3239.45
33	利安达	24	23		1	3518.28
34	希格玛	22	22			2373.00
35	中审华	22	20	1	1	2671.80
36	北京兴华	19	18	1		2418.32
37	尤尼泰振青	15	12	1	2	2211.00
38	苏亚金诚	12	12			1932.30
39	鹏盛	10	9		1	857.20
40	中天运	8	8			650.00

续表

序号	会计师事务所	客户数量(家)	财务报表审计意见类型(份)			审计收费金额(万元)
			无保留意见	保留意见	无法表示意见	
41	北京国府嘉盈	7	6		1	890.00
42	中瑞诚	6	5		1	786.00
43	广东中职信	5	5			550.80
44	天圆全	5	5			590.00
45	重庆康华	5	5			499.00
46	深圳久安	4	4			675.00
47	浙江科信	4	4			430.00
48	浙江天平	3	3			383.00
49	北京澄宇	2	2			925.95
50	北京大地泰华	2	2			151.00
51	河南守正创新	2	2			270.00
52	山东舜天信诚	2	2			235.00
53	深圳广深	2	1	1		343.20
54	深圳旭泰	2	1		1	280.00
55	浙江中会	2	2			205.00
56	北京国富	1	1			102.00
57	北京兴昌华	1	1			50.00
58	北京中名国成	1	1			360.00
59	北京中天恒	1	1			126.00
60	广东亨安	1	1			120.00
61	深圳正一	1	1			150.00
62	永信瑞和(深圳)	1	1			140.00
	总计	5405	5311	72	22	996919.85

达尔—赫希曼指数(简称HHI指数)是一种测量产业集中度的综合指数,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。2024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683和738,属于竞争型市场,较2023年度的集中度有所提升(2023年的HHI指数分别约为635和613)。

14家会计师事务所为超过100家上市公司提供2024年年报审计服务,合计服务4222家上市公司,即22.58%的事务所承揽了上市公司年报审计市场78.11%的业务。上市公司审计收费排名前14的会计师事务所审计收费合计824511万元,占收费总额的82.71%,共为4171家上市公司提供了年报审计业务,平均每家审计收费为197.68万元,高于184.44万元的平均水平。大

型会计师事务所客户集中度趋于稳定,新备案事务所增加并未对证券审计市场造成重大负面影响。详见图3、图4。

3. 审计机构变更情况。2024年度,共有1123家上市公司变更审计机构,占全部上市公司20.78%。变更审计机构的上市公司数量和比例都较2023年度(518家,占比9.68%)显著增加,主要有两方面原因:一是根据2023年印发的《国有企业、上市公司选聘会计师事务所管理办法》有关审计机构轮换的规定及2023—2024年两年过渡要求,1513家国有上市公司中,593家变更了2024年度的审计机构以满足轮换期限的要求,占比为39.26%,预期之后将进入稳定期;二是部分会计师事务所被给予暂停经营业务或证券业务的行政处罚导致上市公司客户流出。2024年受到暂停业务行政处罚的6家会计师事务所(中准、苏亚金诚、普华永道、亚太

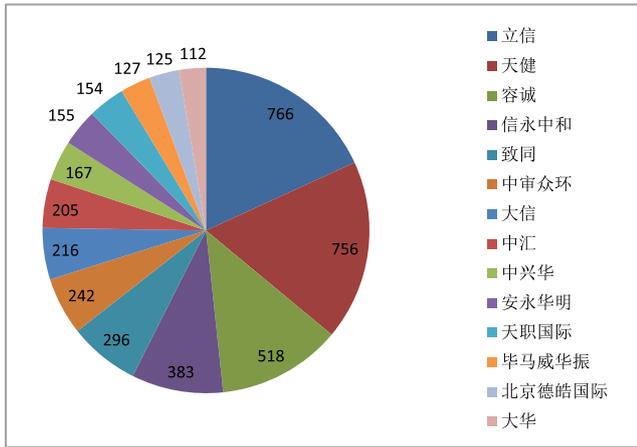


图3 客户数量前14的会计师事务所上市公司客户数量情况 (单位:家)

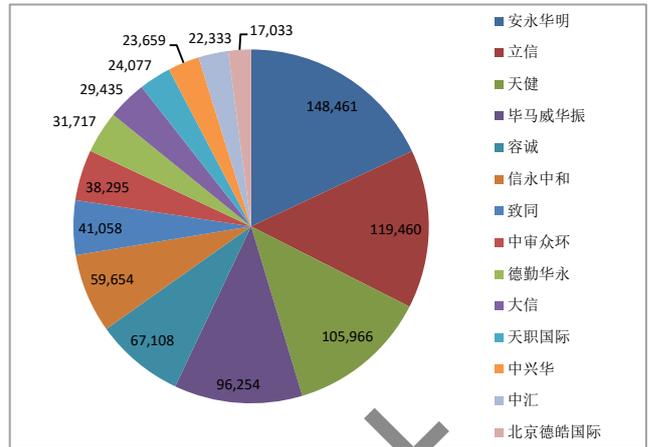


图4 上市公司年报审计收费前14的会计师事务所收费情况 (单位:万元)

(集团)、天职国际和大华), 2023年审计了884家上市公司, 其中有594家变更了2024年的审计机构, 占比为67.19%。

1123家变更审计机构的上市公司中, 483家变更前后的审计机构均为前十二大所(按照2023年度综合评价百家排名排序), 189家由其他会计师事务所变更为前十二大所, 268家由前十二大所变更为其他事务所, 183家变更前后的审计机构均为其他事务所。超过50%的上市公司在国内前十二大内部变动和其他事务所内部变动, 上市公司客户结构相对较为稳定。详见表19。

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, 住宿和餐饮业变更审计机构的比例最高, 为37.50%; 其次为交通运输、仓储和邮政业, 电力、热力、燃气及水生产和供应业, 建筑业和金融业, 分别有35.96%、35.07%、34.91%和34.71%的上市公司变更了审计机构。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, 审计总体收费有所提升。2024年, 上市公司审计客户数量超过100家的前14家会计师事务所共承接4222家上市公司年报

审计业务, 占上市公司总数的78.11%, 市场占有率较2023年的75.76%进一步提高。

上市公司审计收费排名前14家会计师事务所的审计收费合计824511万元, 占收费总额的82.71%, 共为4171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197.68万元, 高于184.44万元的平均水平。与2023年相比, 头部会计师事务所市场占有率仍较高, 审计收费增长主要来自上市公司数量增长, 平均收费水平有所下降。

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。50家上证50指数成分股公司全部被出具了无保留意见的审计报告(1家为带强调事项段的无保留意见的内部控制审计报告), 其中45家由审计收费排名前14的会计师事务所审计, 占比90.00%。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财务报表审计报告, 1家被出具了带强调事项段的无保留意见的内部控制审计报告。审计收费前14家的会计师事务所与为沪深300指数成分股公司出具审

表19 上市公司客户在会计师事务所之间流向

单位: 家

上市公司客户流向	上市公司数量	占比
国内前十二大内部变动	483	43.01%
流向国内前十二大	189	16.83%
由国内前十二大流出	268	23.86%
其他会计师事务所内部变动	183	16.30%
合计	1123	100%

计报告的事务所较为重合，共审计了261家沪深300指数成分股公司，占比87.00%。详见表22。

2023年和2024年，上证50指数成分股公司客户数

量最多的前4家会计师事务所分别审计了26家和36家公司；沪深300指数成分股公司客户数量最多的前4家会计师事务所分别审计了137家和161家公司。与2023

表 20 变更审计机构上市公司行业情况

单位：家

行业	变更审计机构的上市公司数量	上市公司数量	占比
制造业	682	3677	18.55%
信息传输、软件和信息技术服务业	78	445	17.53%
批发和零售业	48	183	26.23%
电力、热力、燃气及水生产和供应业	47	134	35.07%
金融业	42	121	34.71%
交通运输、仓储和邮政业	41	114	35.96%
建筑业	37	106	34.91%
房地产业	32	97	32.99%
采矿业	25	82	30.49%
科学研究和技术服务业	22	121	18.18%
水利、环境和公共设施管理业	21	100	21.00%
文化、体育和娱乐业	14	61	22.95%
租赁和商务服务业	14	64	21.88%
农、林、牧、渔业	10	50	20.00%
教育	3	12	25.00%
住宿和餐饮业	3	8	37.50%
卫生和社会工作	2	17	11.76%
综合	2	12	16.67%
居民服务、修理和其他服务业	0	1	0.00%
合计	1123	5405	20.78%

表 21 上证50 审计市场情况

单位：家

序号	会计师事务所	上证50上市公司客户数量	是否为审计收费前14家的会计师事务所
1	安永华明	13	是
2	毕马威华振	13	是
3	德勤华永	5	是
4	立信	5	是
5	信永中和	4	是
6	天健	2	是
7	大信	1	是
8	致同	1	是
9	中兴华	1	是
小计		45	
全部		50	
占比		90.00%	

表 22 沪深 300 审计市场情况

单位：家

序号	会计师事务所	沪深 300 上市公司客户数量	是否为审计收费前 14 家的会计师事务所
1	安永华明	51	是
2	毕马威华振	47	是
3	立信	36	是
4	天健	27	是
5	德勤华永	20	是
6	容诚	20	是
7	信永中和	20	是
8	大信	11	是
9	中审众环	9	是
10	致同	8	是
11	天职国际	6	是
12	中兴华	4	是
13	中汇	2	是
小计		261	
全部		300	
占比		87.00%	

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

2024 年 \ 2023 年	标准无保留意见	带强调事项段的无保留意见	保留意见	无法表示意见	总计
标准无保留意见	1044	12	5	4	1065
带强调事项段的无保留意见	12	8	5	0	25
保留意见	12	2	10	0	24
无法表示意见	1	1	3	4	9
总计	1069	23	23	8	1123

年相比，2024 年上证 50 和沪深 300 指数成分股公司等优质上市公司的审计机构集中度进一步提升。优质上市公司向头部事务所聚集，有助于收窄审计风险敞口，规避风险外溢，促进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中有风险警示的公司占比较高，非无保留审计意见比例较高。2024 年度，4 家未从事过证券业务的新备案会计师事务所为 11 家上市公司出具财务报表审计报告，其中 3 家上市公司被实施退市风险警示或其他风险警示。11 家上市公司的财务报表审计意见中，10 家为无保留意见（其中 2 家为带强调事项段的无保留意见），1 家为无法表示

意见。

2024 年度，8 家首次承接上市公司内部控制审计业务的新备案会计师事务所为 17 家上市公司出具内部控制审计报告，其中 5 家上市公司被实施退市风险警示或其他风险警示。17 家上市公司的内部审计意见中，16 家为无保留意见（其中 2 家为带强调事项段的无保留意见），1 家为无法表示意见。

4. 变更审计机构后有超过一半的上市公司审计收费下降或持平。变更财务报表审计机构的上市公司中，除部分上市公司无可比数据外，有 247 家上市公司审计收费增长 5% 以上，286 家与去年持平，547 家有所下降，74.17% 的上市公司审计收费下降或持平。

从审计收费变动幅度看, 上涨 20% 以内的上市公司为 160 家, 上涨 20% 至 50% 之间的上市公司为 94 家, 上涨超过 50% 的上市公司为 28 家; 下降 20% 以内的上市公司为 430 家, 下降 20% 至 50% 之间的上市公司为 112 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。变更财务报告审计机构上市公司中, 33 家公司被出具非无保留意见, 占换所公司总数的 2.94%, 高于上市公司总体非无保留意见占比 (1.74%)。换所公司中 1066 家公司审计意见未变化, 占比 94.92%, 另有 26 家公司意见加重, 31 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具体信息, 变更审计机构信息披露质量有待提升。

(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。2024 年, 会计师事务所收取上市公司财务报表和内部控制审计费用为 996920 万元, 2023 年为 975866 万元, 同比增长约为 1.22%。同期, 上市公司数量由 5354 增长到 5405, 同比增长约为 1.01%。收费的增长全部来自会计师事务所向续聘的老客户增加收费, 续聘事务所的上市公司审计费用上升 6.41%, 改聘事务所审计费用下降 6.27%。更换审计机构后, 需要增加相应审计程序, 如针对接受客户关系和审计业务实施相应的程序、与前任注册会计师进行沟通、对期初数和比较期间的数据获取充分、适当的审计证据等, 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不利影响。

2024 年上市公司年报审计平均收费为 184.44 万元, 较 2023 年的平均收费 (182.27 万元) 有所上升, 但有超过七成的上市公司审计收费低于平均收费。其中, 206 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。

(中国注册会计师协会供稿)

电子凭证会计数据标准试点工作总结报告

为深入贯彻党的二十大关于“加快建设数字中国, 加快发展数字经济”和“推动经济社会发展绿色化、低碳化”的相关精神, 落实党中央、国务院有关决策部署, 2022 年以来, 财政部、税务总局、人民银行、国务院国资委、国家档案局、国家标准委、国家电子文件管理部际联席会议办公室 (以下简称国电联办)、中国民航局及中国国家铁路集团有限公司等 9 部门 (单位), 联合开展电子凭证会计数据标准试点工作。试点选取了使用频次高、报销数量大、社会关注广的数电发票、铁路电子客票、航空运输电子客票行程单、银行电子回单、银行电子对账单、财政电子票据、电子非税收入一般缴款书、

增值税电子专用发票、增值税电子普通发票、国库集中支付电子凭证共 10 类电子凭证, 436 家接收端试点单位 (包括近 6 万家会计主体)、51 个相关平台、12 家服务保障单位等深入参与, 累计全流程无纸化处理符合标准的电子凭证超 2 亿张。电子凭证会计数据标准试点应用, 打通了电子凭证全流程处理“最后一公里”, 有力推动了会计信息化建设和数字化转型, 取得了社会效益、环境效益、经济效益多赢的试点效果。

一、系统谋划、多方联动, 试点组织工作扎实有力

2022 年开展电子凭证会计数据标准试点工作以来,