

# 2021 年度证券审计市场分析报告

为便于市场各方了解证券审计市场情况，引导会计师事务所规范执业，我部组织专门力量对我国 2021 年度证券审计市场进行分析，形成本报告。报告内容主要包括从事证券服务业务会计师事务所（以下简称证券所）基本情况，2021 年度证券审计市场情况、审计机构变更、审计意见、关键审计事项，以及证券审计执业问题等。

## 一、证券所基本情况

### （一）证券所数量持续增加，总数增长一倍以上

截至 2022 年 4 月底，93 家会计师事务所备案从事证券服务业务，较去年增加 24 家，增幅达 34.8%。新增证券所主要分布在：深圳（6 家）、北京（4 家）、广东（3 家）、湖南（2 家）、山东（2 家），上海、浙江、福建、河南、湖北、辽宁、四川各 1 家，分布较为广泛。备案制实施以来，证券所数量已增长一倍以上。24 家新增证券所承接了新三板公司年报审计（53 家）和上市公司年报审计（6 家），以及公司债券发行人年报审计等。

### （二）合伙人增长较快，部分新所执业人员较少

截至 2022 年 6 月底，证券所合伙人共 5,279 人，较上年增长 10.5%，平均每家约 56 人。证券所注册会计师共 34,515 人，占全国执业注册会计师总人数的 34.3%，平均每家约 363 人。新增证券所合伙人 152 人，平均每家约 6 人，其中 12

家新增证券所合伙人仅为 2 人，注册会计师人数不足 10 人，执业人员较少。

### **(三) 证券服务业务增长超过 10%，大所审计收费增长较快**

2021 年度，证券所收入总额为 644.7 亿元，较上年增长 12.3%。其中，证券服务业务收入为 205 亿元，较上年度增长 10.9%，占收入总额的 31.8%。上市公司审计客户超过 100 家或收入总额超过 20 亿元的会计师事务所（以下简称大所）证券服务业务收入 166.8 亿元，较上年度增长 12.9%，占证券所证券服务业务收入的 81.4%，审计收费增长较快；另外 79 家中小所证券服务业务收入 38.2 亿元，较上年度增长 2.6%。

### **(四) 行政监管不断强化，交易场所自律监管持续加强**

2021 年度，证监会及其派出机构共对 10 家会计师事务所及其注册会计师进行了 14 家次、32 人次的行政处罚，较 2020 年分别增加 8 家次、20 人次。其中，深圳堂堂所在 \*ST 新亿年报审计中因审计独立性严重缺失，审计程序存在多项缺陷，审计报告存在虚假记载和重大遗漏，被处以“没一罚六”的行政处罚，相关注册会计师被采取市场禁入措施。各证券交易场所共对 4 家会计师事务所及其注册会计师采取了 4 家次、10 人次的纪律处分，较 2020 年分别增加 1 家次、2 人次；对 6 家会计师事务所及其注册会计师采取了 1 家次、14 人次的自律监管措施，较 2020 年增加 4 人次，交易所自律监管持续加强。

## **（五）刑事民事追责加强，立体追责体系落地见效**

刑事追责不断加强。2021年3月，《刑法修正案（十一）》生效，进一步强化对承担验资、验证、会计、审计服务等职责的中介组织的人员故意提供虚假证明文件的刑事追责；2021年6月，上海绿新收购德美公司案件被告人唐某因提供虚假证明文件罪，被判处有期徒刑二年，并处罚金人民币五十万元。民事追责实现经济重罚。2021年11月，我国首单证券纠纷特别代表人诉讼康美药业证券虚假陈述责任纠纷案判决落地，审计机构广东正中珠江所对康美药业投资人损失金额24.59亿元承担100%连带赔偿责任。2022年1月，最高人民法院发布《最高人民法院关于审理证券市场虚假陈述侵权民事赔偿案件的若干规定》，进一步细化和明确了证券市场虚假陈述侵权民事赔偿责任的构成要件及追究机制，对提高资本市场违法违规成本、督促市场参与各方归位尽责、维护投资者合法权益、形成资本市场良好生态具有重要意义。总体而言，证券审计违法违规行为立体追责体系逐步落地见效。

## **二、2021年度证券审计市场情况**

### **（一）上市公司年报审计市场**

截至2022年4月底，除吉林化纤等11家<sup>1</sup>公司外，4,805家上市公司披露了审计报告，其中主板3,155家（包括B股12家）、创业板1,140家、科创板420家、北交所90家。

<sup>1</sup> 截至2022年6月底，吉林化纤等8家公司已披露审计报告，\*ST邦讯等3家公司已退市未披露审计报告。

## **1.市场集中度指标总体保持稳定，收入市场集中度提升明显**

市场集中度指行业中按照某个指标排名前列的会计师事务所的数据占整个行业的份额。2021年度，按照收入总额、证券业务收入、上市公司客户数量、客户总市值、客户总资产计算的市场集中度CR10分别为62.9%、70.4%、69.1%、74.3%和93.8%，与上年相比，按照上市公司客户数量和客户总市值计算的集中度小幅下降，其他市场集中度均有上升，总体保持稳定，按照收入总额计算的市场集中度上升1个百分点，提升明显。

## **2.审计收费均值有所下降，中位数小幅上升**

截至2022年4月底，我国上市公司为4,816家，同比增长514家，增幅为11.9%。上市公司审计收费共计78.6亿元，同比增长10.4%，增幅略低于上市公司数量增幅，审计收费增长主要源于上市公司数量的增加。我国上市公司2021年年报审计收费均值为163.4万元，较上年略有下降，中位数为95万元，较上年略有上升，主要源于收费较高的金融企业2021年审计收费下降9.6%，而收费处于中间水平的上市公司审计收费有所上升。

## **3.四大成员所占据高收费市场，行业优势明显**

四大成员所年报审计收费共计26.8亿元，较上年增长6.8%。从年报审计收费区间看，审计收费在2,000万元以上的上市公司共26家，主要分布在金融、能源、建筑和电信

服务等行业，26家均为四大成员所的客户。500万元（含）至2,000万元审计收费区间的上市公司中，四大成员所客户数量为62家，占比54.4%，占据高收费市场多数份额。此外，金融业上市公司中四大所审计家数占比过半，优势较为明显。

## （二）IPO 审计市场

随着注册制改革不断深化以及北交所设立，563家<sup>2</sup>公司于2021年度上市，较上年度（394）增加169家，同比增长42.9%。其中，创业板199家、科创板162家、主板120家、北交所82家，较上年度分别变化86%、11.7%、-15.5%、100%。本年IPO企业募集资金总额5,371.5亿元，较上年（4,742.3亿元）增加13.3%。

### 1.IPO 审计市场集中度高达 80%，本土所业务排名靠前

2021年度，除由挂牌公司精选层平移至北交所的71家公司外，32家会计师事务所为492家IPO公司提供了审计服务，按IPO审计客户数计算的审计机构市场集中度CR10为81.7%，较上年集中度（75.9%）进一步提升。IPO审计客户数量排名前10的会计师事务所均为本土所，其中天健、立信、容诚等所IPO客户数量超过50家，IPO审计客户合计为224家，占比高达45.5%。

### 2.IPO 审计费用均值、中位数均上升

492家IPO公司审计及相关收费共计46亿元，同比增长35.3%，审计收费增长主要源于IPO公司数量的增加。本年

---

<sup>2</sup> 含71家由挂牌公司精选层平移至北交所的公司。

IPO 公司审计及相关费用均值为 934.5 万元，较上年（867.9 万元）上升 7.7%，中位数为 880.5 万元，较上年（779.2 万元）上升 13%，均值及中位数均有所上升。

### **3.头部大所高收费客户多，证券所收费均值差异较大**

本年 IPO 审计收费在 2,000 万以上的公司为 12 家，其中 3 家头部大所客户 6 家，占比 50%；1,000 万元（含）至 2,000 万元审计收费区间的公司为 36 家，其中 3 家头部大所客户 21 家，占比 58.3%，头部大所高收费客户较多。各证券所客户收费均值分布在 106 万元至 1,618 万元，差异较大，主要系 IPO 公司业务规模、复杂程度差异所致。

## **三、上市公司年报审计机构变更**

截至 2022 年 4 月底，449 家上市公司变更 2021 年度审计机构（以下简称换所），其中 377 家上市公司在本土所之间换所，35 家上市公司在四大所之间换所，20 家上市公司由本土所换为四大所，17 家上市公司由四大所换为本土所，分别占换所公司总数的 84%、7.8%、4.4%、3.8%。结合换所数量、审计收费、审计意见等分析，2021 年度上市公司换所呈现以下特点：

### **（一）换所数量总体增加，连续换所及年审期间换所数量有所减少**

449 家上市公司更换了 2021 年年报审计机构，占上市公司总数的 9.3%，较上年增加 51 家，增幅为 12.8%。换所原因主要包括按照实际控制人等要求或发展需要换所、为满足

国有企业轮换规定换所、审计团队换所、与前任审计机构存在分歧等。近两年连续换所公司为 43 家，较上年减少 23 家，2021 年年报审计期间换所公司为 81 家，较上年减少 10 家，连续换所及年报审计期间换所公司数量减少 21%，下降明显。

## **（二）七成公司审计收费持平或上涨，审计费用变动集中在 20% 以内**

换所公司中，165 家公司审计收费有所增长，154 家与去年持平，130 家有所下降，七成换所公司审计收费持平或上涨。从审计收费变动幅度看，上涨 20% 以内的公司为 86 家，上涨 20% 至 50% 之间的公司为 47 家，上涨超过 50% 的公司为 32 家；下降 20% 以内的公司为 80 家，下降 20% 至 50% 之间的公司为 41 家，下降超过 50% 的公司为 9 家，七成公司涨跌幅集中在 20% 以内。

## **（三）换所公司整体非标意见占比较高，换所后审计意见未明显减轻**

除\*ST 济堂已退市未出具审计报告外，448 家换所公司中 80 家公司被出具非标意见，占换所公司总数的 17.8%，高于上市公司总体非标意见占比（5.2%），换所公司整体非标意见占比较高。从审计意见变化看，378 家公司换所后审计意见保持不变，43 家意见加重，27 家意见减轻，1 家未出意见，审计意见减轻主要与非标事项消除相关，换所后审计意见未见明显减轻。

## **四、上市公司 2021 年度审计报告分析**

## （一）审计意见

截至 2022 年 4 月底,4,805 家上市公司披露了审计报告。从审计意见看, 4,663 份审计报告为无保留意见(带有解释性说明的无保留意见 108 份)、98 份为保留意见、43 份为无法表示意见、1 份为否定意见, 分别占比 97.0%、2.1%、0.9%和 0%; 非标意见总计 250 份, 占比 5.2%。为便于分析, 本文将带持续经营重大不确定性段、强调事项段及其他信息段中包含其他信息未更正重大错报说明的无保留意见合称为“带有解释性说明的无保留意见”, 2021 年度上市公司年报审计意见具体情况如下表所示。

表 4.1 2021 年度上市公司年报审计意见类型

| 审计意见类型            | 2021 年度 |        | 2020 年度 |        | 变动情况 |        |
|-------------------|---------|--------|---------|--------|------|--------|
|                   | 公司数量    | 占比     | 公司数量    | 占比     | 增减数量 | 增减幅度   |
| 一、无保留意见           | 4,663   | 97.0%  | 4,156   | 96.6%  | 507  | 12.2%  |
| 其中: 带有解释性说明的无保留意见 | 108     | 2.2%   | 112     | 2.6%   | -4   | -3.6%  |
| 二、非无保留意见          | 142     | 3.0%   | 146     | 3.4%   | -4   | -2.7%  |
| 其中: 保留意见          | 98      | 2.1%   | 110     | 2.6%   | -12  | -10.9% |
| 无法表示意见            | 43      | 0.9%   | 36      | 0.8%   | 7    | 19.4%  |
| 否定意见              | 1       | 0.0%   | 0       | 0.0%   | 1    | -      |
| 非标意见合计            | 250     | 5.2%   | 258     | 6.0%   | -8   | -3.1%  |
| 总体合计              | 4,805   | 100.0% | 4,302   | 100.0% | 503  | 11.7%  |

### 1. 非标意见占比有所下降, 信息披露质量不断提高

截至 2022 年 4 月底, 4,805 家上市公司披露了 2021 年审计报告, 其中非标意见 250 份, 占比 5.2%, 同比下降 0.8 个百分点。上市公司数量显著增加, 而非标意见的数量及占比均呈下降趋势, 一定程度上体现了上市公司财务报表信息披露质量有所提高。



## **2.无法表示意见及否定意见显著增加，审计机构“看门人”作用凸显**

截至 2022 年 4 月底，43 家公司被出具无法表示意见，较上年增加 7 家，增长了 19.4%，否定意见新增 1 份，无法表示意见及否定意见占非标意见的比例达到 17.6%，为近三年最高水平。多数审计机构能够保持应有的职业怀疑，有效识别和应对重大错报风险，恰当发表审计意见，在提高上市公司财务信息披露质量、防范财务造假、保护投资者合法权益等方面充分发挥自身价值，“看门人”作用凸显。

## **3.涉审计意见退市指标占比高，推动资本市场优胜劣汰**

退市新规实施以来，42 家公司触及强制退市情形被证券交易所作出退市决定，其中 2 家触及重大违法及交易类指标退市，40 家触及一项或多项财务类指标退市。触及非标意见财务类退市指标的公司达到 29 家，是过去三年数量总和的 2 倍，体现出多数审计机构能够顶住压力，作出独立客观判断，发挥“看门人”作用。此外，另有 21 家公司因被出具无法表示意见被实施\*ST，非标意见充分发挥风险揭示作用，推动资本市场优胜劣汰、有进有出。

## **4.大所非标报告比例持续下降，风险公司向中小所聚集**

从审计机构来看，大所审计 3,688 家上市公司，出具 109 份非标报告，非标报告占比 3.0%，近两年持续下降，与大所主动辞退高风险客户、降低执业风险密切相关；中小所审计 1,117 家上市公司，出具 141 份非标意见，非标报告占比 12.6%，

远高于大所。从客户风险结构来看，大所 ST 公司客户占比仅为 1.7%，中小所 ST 公司客户占比为 10.0%，反映出风险公司向中小所聚集。

### **5.持续经营事项数量下降，但仍为最主要非标事项**

上市公司非标事项主要包括持续经营存疑、往来款项的可收回性、重大交易真实性及商业合理性、诉讼或立案调查结果存在重大不确定性、关联方资金占用及违规担保、长期资产减值、审计范围受限等，114 份非标报告涉及持续经营相关问题，较上年下降 19 份，其中 49 份为带持续经营重大不确定性段落的无保留意见，34 份为保留意见，30 份为无法表示意见，1 份为否定意见。持续经营事项仍为数量最多的非标事项。

### **（二）关键审计事项**

4,805 份审计报告共包含 9,477 项关键审计事项，其中收入确认 4,121 项、资产减值 4,006 项、资产确认 380 项、企业合并及长期股权投资 194 项、公允价值计量 160 项，分别占比 43.5%、42.3%、4.0%、2.0%及 1.7%。

#### **1.事项数量均值略低于上年，主要领域仍为收入确认和资产减值**

除 43 份无法表示意见和 1 份否定意见外，审计报告披露的关键审计事项少至 1 项，多至 5 项，平均为 1.99 项，较上年略有下降。27 家证券所披露的关键审计事项数量均值高于总体均值，较去年增加 8 家。其中，披露最多的证券所平

均每份审计报告披露了 4 项关键审计事项，比披露最少的证券所多出 3 项。关键审计事项主要领域仍为收入确认和资产减值（8,127 项，85.8%），远超其他关键审计事项。

## **2.收入确认成为最重要事项，审计程序有所增加**

近三年，收入确认事项占比分别为 37.3%、40.6%、43.5%，呈逐年上升趋势，本年超过资产减值，成为最主要的审计事项。这体现出审计机构高度重视收入审计，不断增加资源投入，针对收入舞弊及错报风险，对收入相关控制进行测试，检查与收入确认相关的原始单据、执行收入及毛利分析程序，函证销售额，执行收入截止性测试等常规审计程序，同时结合新收入准则要求实施检查与收入确认相关的重要合同条款，评价管理层对履约义务构成、交易价格分摊及控制权转移时点等判断的审计程序。

## **3.金融资产及存货减值事项增加，商誉减值事项下降**

资产减值事项中，金融资产减值为 1,942 项、商誉减值为 879 项、存货减值为 874 项、非流动资产减值为 311 项，占比分别为 48.5%、21.9%、21.8%及 7.8%，金融资产减值为最主要的资产减值事项。同比上年，金融资产减值占比提升 2.7%，存货减值占比提升 1.2%，金融资产及存货减值的重要性进一步提升。同时，商誉减值占比下降 3.3%，随着上市公司商誉价值逐步下降，商誉减值重要性有所降低。

## **4.关键审计事项呈现行业特征**

结合上市公司所在行业看，制造业的关键审计事项主要

涉及收入确认、资产减值和资产确认，金融企业的关键审计事项主要涉及金融资产减值、金融工具估值及结构化主体合并，房地产企业的关键审计事项主要涉及收入确认及存货减值，信息传输、软件和信息技术服务业企业的关键审计事项主要涉及收入确认、应收账款及商誉减值，批发和零售业企业的关键审计事项主要涉及收入确认、存货及商誉减值，关键审计事项呈现行业特征。

## 五、上市公司审计执业问题

### （一）收入审计相关问题

#### 1.未审慎评价收入真实性及确认方法的恰当性

根据审计准则及股票上市规则，注册会计师应当执行风险评估程序，通过了解被审计单位及其环境，了解内部控制，基于收入确认存在舞弊风险的假定，识别和评估财务报表重大错报风险；最近一个会计年度被实施退市风险警示后，出现扣非净利润为负且营业收入低于1亿元的，将被强制退市。

年报审阅发现，个别上市公司去年被实施退市风险警示，本年营业收入2.25亿元，增长7倍以上，其中贸易收入2.22亿，占比99%，公司按照总额法确认收入。公司前五大客户销售占比64%，前五大供应商采购占比74%，并存在4家公司既是客户又是供应商的情况，其库存商品期初、本期发生额及期末余额均为0，应收款项期末余额仅为84万元，贸易收入的真实性及收入确认方法恰当性存疑。注册会计师未充分考虑公司面临的退市压力，未充分关注贸易收入迅猛增长、

供应商及客户重合等异常情况，未审慎判断贸易收入的真实性和收入确认方法恰当性，收入审计不到位。

## **2.未充分关注收入相关会计处理、列报及披露的恰当性**

根据审计准则及相关规定，注册会计师应当针对评估的重大错报风险，设计和实施审计程序，评价财务报表的总体列报与相关披露是否符合适用的财务报告编制基础的规定，对与按照适用的财务报告编制基础应当列示的金额、分类、列报或披露之间存在的差异作出必要调整，对财务报表整体是否不存在重大错报，确定是否已获取合理保证得出结论。

年报审阅发现，个别上市公司开展物业出租业务，根据承租人消耗的水、电量及市场单价收取水费、电费，并按照总额法将收取的水费、电费一并确认销售收入。注册会计师对收入准则的理解不够深入，未能识别以总额法确认水费、电费收入的会计处理不恰当，对于收入确认、计量、列报和披露相关的错报未能作出恰当调整。

## **（二）资产减值审计相关问题**

根据审计准则及相关规定，注册会计师应关注管理层如何识别是否需要作出会计估计、如何作出会计估计，并确定不同期间会计估计的方法是否一致，若会计估计或作出会计估计的方法不同于上期，评估其是否合理；注册会计师应复核上期财务报表中会计估计的结果，或者复核管理层在本期财务报表中对上期会计估计作出的后续重新估计。

年报审阅发现，个别上市公司存在以下情形：为按揭购

买上市公司产品的客户提供回购担保，本年度因部分客户出现贷款逾期，公司垫付大额款项，并就垫付的款项确认其他应收款及计提坏账准备；对于未出现逾期的客户，上市公司仅披露对外担保信息，未计提预期信用损失，亦未说明原因；在商誉减值测试中，仅以部分资产组处于停产状态为由，未将其纳入商誉减值测试范围；主营煤电供热业务，受产业政策及供应变动影响，原材料价格大幅上涨，产成品销售毛利率大幅下降且为负数。公司为保障生产，期末大幅增加原材料库存，但未计提存货跌价准备。注册会计师未充分关注担保义务相关履约风险及预期信用损失相关错报，未恰当评价商誉减值相关会计估计方法的恰当性以及是否得到一贯运用，未结合减值迹象对存货跌价准备的充分性保持合理怀疑，未有效识别及应对资产减值相关重大错报风险。

### **（三）债务重组审计相关问题**

根据审计准则及相关规定，注册会计师应充分了解被审计单位及其环境，充分关注债务重组交易的合规性，评价交易的商业合理性，债务豁免是否满足条件，设计及实施进一步的实质性审计程序，重点关注债务重组交易涉及的债务豁免事项是否履行审批程序、豁免是否具备法律效力、豁免的相关承诺事项是否存在撤销的可能性。

年报审阅发现，个别上市公司前期承担了对实控人借款的连带还款义务或财务担保。对于上述违规借款、违规担保，上市公司与实控人、重整投资人等（不包括债权人）签订《债

权债务重组协议》，重整投资人承诺后续向债权人收购相关债权并豁免公司义务，公司以此为由未确认或有还款、担保义务。注册会计师未恰当评估相关还款、担保的现时支付义务，未审慎判断签署债务重组协议是否满足终止确认负债的条件，债务重组审计不到位。

#### **（四）非标报告相关问题**

##### **1.未恰当考虑持续经营事项**

根据审计准则及相关规定，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未作出充分披露，注册会计师应当发表保留意见或否定意见。

年报审阅发现，个别上市公司主营生态保护和环境治理，本年营业收入大幅下降，最近两年及 2022 年第一季度持续亏损，存在大额有息负债及大额未决诉讼，期末流动负债远高于流动资产，明显缺乏偿债能力。注册会计师仅就实控人资金占用尚未归还、公司涉嫌信息披露违法违规被立案调查发表了带强调事项段的无保留意见。注册会计师未恰当考虑持续经营相关事项的影响，未识别公司持续经营能力存在的重大不确定性及相关披露不充分的问题，审计意见恰当性存疑。

##### **2.未审慎判断上期非标事项对本期审计意见的影响**

根据审计准则及相关规定，如果针对上期财务报表发表了保留意见、无法表示意见或否定意见，本期应首先判断导致对上期财务报表发表非无保留意见的事项是否已经解决。

在判断时，注册会计师不仅要考虑相关事项对本期财务报表的影响，也需要考虑对本期数据和对应数据的可比性的影响。如果事项已解决，注册会计师可以对本期财务报表发表无保留意见；如果事项仍未解决，注册会计师应当对本期财务报表发表非无保留意见。

年报审阅发现，个别上市公司去年因审计范围受限、未决诉讼、商誉减值准备计提的合理性、内部控制失效等多个事项被出具无法表示意见，本年公司自查发现虚假存货并根据2021年9月底业务系统存货数据前推得出的2020年底存货数据，进行了差错更正。2021年公司换所，后任注册会计师认为前期会计差错已更正、非标事项已消除，对2021年财务报表发表了带强调事项段的无保留意见。注册会计师未审慎评估前期会计差错是否已获取充分、适当的审计证据，期初差错更正是否恰当、准确，审计意见的恰当性存疑。

### **3.未审慎评估错报的广泛性**

根据审计准则及相关规定，注册会计师无法获取充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基础，但认为未发现的错报对财务报表可能产生的影响重大且具有广泛性，应当发表无法表示意见。对财务报表影响具有广泛性的情形包括：不限于对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响；虽然仅对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响，但这些要素、账户或项目是或可能是财务报表的主要组成部分；当与披露相关时，产生的影响对财务报表使用者理解财务报表至



关重要。

年报审阅发现，个别上市公司根据不能控制重要子公司公章、子公司擅自解聘上市公司委派的财务经理并作废原银行优盾、改变应收款项收款方式等事项判断已失去对子公司的控制，自 2021 年起不再将其纳入合并报表。注册会计师因无法获取充分、适当的审计证据而出具了保留意见。注册会计师未充分评估上市公司对子公司失控的判断是否恰当，对子公司未纳入合并报表范围涉及多个重要报表项目相关错报存在的广泛性判断不够审慎，审计意见的恰当性存疑。

#### **（五）内部控制审计问题**

##### **1.未恰当考虑财务报表错报对内控审计意见的影响**

根据企业内部控制审计指引及相关规定，注册会计师发现当期财务报表存在重大错报，而被审计单位内部控制在运行过程中未能发现该错报的情形，是被审计单位内部控制存在重大缺陷的迹象。

年报审阅发现，个别上市公司存在以下情形：在披露业绩预告后进行业绩修正，修正原因为需对部分在建工程转固时点及范围进行调整，并调增费用化利息。相关缺陷已被管理层认定为重大缺陷，且报告日尚未完成整改，注册会计师出具了带强调事项段的无保留意见；对一季报、半年报、三季报多个科目进行会计差错更正，相关更正对净利润的影响金额已超过公司设定的财务报告内部控制重大缺陷的定量标准（净利润的 5%），公司未识别上述重大缺陷，注册会

计师出具了无保留意见。注册会计师未充分评估公司相关财务报告内部控制是否存在重大缺陷，未充分关注缺陷整改是否运行足够长的时间以及是否满足最少运行次数的要求，专业判断不够审慎，审计意见的恰当性存疑。

## **2.财务报告内部控制缺陷披露不恰当**

根据企业内部控制审计指引及相关规定，上市公司应根据控制目标是否与财务报告可靠性目标相关，区分财务报告内部控制和非财务报告内部控制，并分别披露评价结论。注册会计师在实施审计工作的基础上，对财务报告内部控制的有效性发表审计意见，并对注意到的非财务报告内部控制的重大缺陷进行披露。

年报审阅发现，个别上市公司 2021 年底及当年多个月份存放在关联财务公司的款项已超过股东大会审批限额，相关金额已超过公司设定的财务报告内部控制重大缺陷认定标准（净资产的 0.5%），表明资金管理、关联交易审批等财务报告内部控制可能存在重大缺陷。公司未识别财务报告内部控制缺陷，注册会计师将上述缺陷作为非财务报告内部控制重大缺陷进行披露，出具强调事项段的无保留意见，内部控制审计意见恰当性存疑。

## **六、IPO 审计执业问题**

### **（一）收入核查程序不充分**

根据审计准则及相关规定，注册会计师应当运用职业判断并保持职业怀疑，了解被审计单位及其环境，识别和评估

由于舞弊或错误导致的重大错报风险，设计和实施恰当的应对措施，针对是否存在重大错报获取充分、适当的审计证据，并对财务报表形成审计意见。

监管发现，个别发行人主营水污染治理业务，其水污染治理装备在完成设备安装调试并取得客户签章的安装调试确认单时确认收入，但未考虑合同约定的发行人水质检测合格为设备检验合格标准，公司对设备控制权转移时点判断不当。注册会计师未能保持应有的职业审慎，未对水质检测条款是否实质上影响设备可使用状态及收入确认条件进行深入核查分析，收入核查程序不充分。

## **（二）资金流水核查不充分**

根据审计准则及相关规定，注册会计师在符合银行账户查询相关法律法规的前提下，资金流水核查范围除发行人银行账户资金流水以外，结合发行人实际情况，还可能包括控股股东、实际控制人、主要关联方、董监高、关键岗位人员等开立或控制的银行账户资金流水等。注册会计师应结合重要性原则，重点核查大额资金往来较多且无合理解释，或者频繁出现大额存现、取现情形等。

监管发现，个别发行人的实际控制人于某年内分两次向为发行人建设生产基地的施工方进行大额转账，相关情况未如实在审核问询回复中说明。注册会计师未审慎核查实控人与发行人工程施工方的业务和资金往来，未识别发行人对其实际控制人资金流水说明不完整的问题，资金流水核查不充

分。

### **（三）关联方关系核查不到位**

根据审计准则及相关规定，注册会计师在计划和实施与关联方关系及其交易有关的审计工作时，保持职业怀疑尤为重要。某些安排或其他信息可能显示管理层以前未识别或未向注册会计师披露关联方关系或关联方交易，注册会计师应当在检查记录或文件时，对这些安排或其他信息保持警觉。对于管理层不披露关联方关系或交易看似是有意的，显示可能存在由于舞弊导致的重大错报风险，应当评价该情况对审计的影响。

监管发现，个别发行人各期末与重要供应商存在大额预付款，借用异地仓库存放向该供应商采购的原材料，但租赁合同等文件缺失，该供应商联系电话、邮箱与发行人分公司联系方式一致，公司在审核问询中说明发行人和该供应商不存在无业务背景异常大额资金往来，不存在关联关系或其他利益安排。注册会计师未对相关异常情形保持职业怀疑，未采取进一步审计程序核查大额资金往来的商业实质及合理性，未对该供应商做进一步背景调查以核实其与发行人是否存在关联关系。

### **（四）存货函证程序设计不到位**

根据审计准则及相关规定，当实施函证程序时，注册会计师应对询证函保持控制，询证函的设计可能直接影响回函率，以及从回函中获取的审计证据的可靠性和性质。在设计

询证函时，需要考虑函证针对的认定、识别出的重大错报风险、询证函的版面设计和表达方式、沟通的介质等因素。

监管发现，个别发行人主营汽车车身成型系统及总装系统的研发、生产和销售，存货占资产比例较高，境外子公司在产品包括整车总装与整车下线检测系统、车身成型系统、车轮装配与检测系统等，金额较大。注册会计师采用邮件方式向发行人的客户函证在产品余额，但客户在函证中确认的内容为当年末未完工项目的订单号、订单金额、货运单号等情况，未对发行人在产品余额提供证据。注册会计师未严格按照执业准则要求，对境外在产品的函证设计存在瑕疵，未取得能够验证发行人账面在产品余额的审计证据，存货函证审计程序执行不到位。

#### **（五）内部控制核查不到位**

根据《首发业务若干问题解答》及相关规定，发行人内部控制制度应健全并有效执行。注册会计师应对发行人财务内控不规范的情形及整改运行情况进行核查，并发表意见，确保发行人的财务内控在提交申报材料审计截止后能够持续符合规范性要求，不存在影响发行的情形。

监管发现，个别发行人存在以下情形：与 2 家不同供应商签订的采购合同的合同编号、合同日期相同，大量采购发票日期早于合同签订日和到货日，采购合同管理存在控制缺陷；财务入账使用的领料单并非原材料领用的原始单据，部分领料单存在规律性签名补签、代签等问题，ERP 系统不能

及时准确反映存货收发存情况、库存商品明细未设置具体的产品和规格，无法将原材料消耗与产品直接对应，存货管理存在控制缺陷；未建立研发领料流程，研发人员以邮件形式请购项目材料，财务部根据采购发票直接计提研发费用，存在请购单无法对应至具体研发项目的问题，研发投入管理存在控制缺陷。注册会计师未充分识别上述内控流程存在的缺陷，内部控制核查不到位。

上述问题反映出部分证券所疏于质量管理，部分注册会计师缺乏职业怀疑态度及专业胜任能力，未能有效识别和应对重大错报风险。下一步，证监会将持续强化证券所备案监管、年报审计监管、监督检查等，加大证券审计违法违规行为惩处力度，提升证券审计市场透明度，加强与行业主管部门及行业协会的专业联系和监管协作，切实督促证券所勤勉尽责、规范执业。