

2017年度证券审计市场分析报告

□中国证监会 会计部

一、证券资格会计师事务所基本情况

截至2017年年底,我国具有证券期货相关业务资格的会计师事务所(简称“证券资会计师事务所”)共40家,约占全国会计师事务所总数的0.5%。证券资格会计师事务所分布在11个省和直辖市,主要分布在北京(22家)、上海(5家)、江苏(3家)、天津(2家)和浙江(2家),福建、广东、湖北、四川、山东和陕西各1家。

2017年度,全国证券资格会计师事务所收入总额为421.7亿元,占全国注册会计师行业总收入的59.3%。其中,审计业务收入为401.7亿元,占收入总额的95.3%;证券业务收入为122.4亿元,占收入总额的29.0%。与2016年度比较,审计业务收入和证券业务收入分别增长0.4%和4.3%。

全国证券资格会计师事务所合伙人共3692人,平均每家为92人,较2016年年末增长10.7%。合伙人均业务收入为1142.1万元。全国证券资格会计师事务所注册会计师共28450人,占全国注册会计师总人数的26.9%,平均每家为711人,较2016年年末增长5.84%。注册会计师人均业务收入为148.2万元。

二、我国上市公司年报审计市场状况

截至2018年4月30日,按期出具审计报告的沪深两市上市公司3503家,其中主板1879家(包括B股18家)、中小企业板907家、创业板717家。

(一)市场集中度

市场集中度指行业中按照某个指标排名前列会计师事务所的数据占整个行业的份额。2017年,按照收入总额、证券业务收入、客户数量和客户总市值计算的市场集中度CR8分别为59.5%、64.0%、62.5%和68.2%,与欧美等发达市场相比,集中度相对较低。按照客户资产总额计算的市场集中度CR8为92.2%,接近国际水平,其中前四名均为国际四大中国内地成员所(简称“四大成员所”)。四大成员所的客户数量虽然只占整体的6.1%,却因客户主要是行业龙头上市公司,按照客户资产总额计算的市场集中度高达82.9%,而按照收入总额、证券业务收入和客户总市值计算的占有率也分别达到35.0%、34.4%和35.5%。

(二)审计收费

1.审计收费基本情况

3503家上市公司的2017年度年报审计收费共计54.4亿元,平均每家审计收费为155.3万元,平均收费与2016年度相比增长1.6%。上市公司2017年度年报审计收费排名前十的会计师事务所审计收费合计为41.3亿元,占全部上市公司审计收费的75.9%。其中四大成员所的审计收费总额合计为19.2亿元,占全部上市公司审计收费的35.3%。四大成员所的审计收费优势仍然明显,但与2016年度38.3%的市场份额相比有所下降,且呈现逐年下降趋势。

2.审计收费区间分析

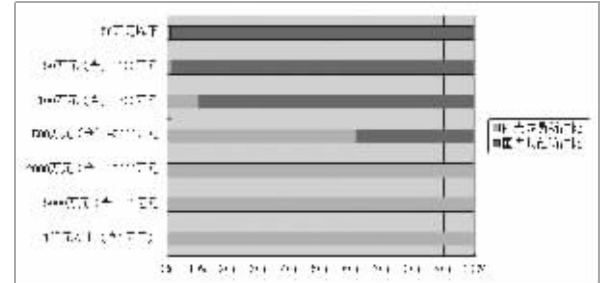
审计收费在一定程度上反映年报审计市场的竞争状况。不同审计收费区间的公司数量、会计师事务所数量等情况如表1和图1所示。

表1:上市公司2017年度年报审计收费的区间分布

审计收费区间	公司数量	占比	四大成员所客户数量	四大成员所占比	国内其他所客户数量	国内其他所占比
1亿元以上(含1亿元)	5	0.14%	5	100.00%	—	0.00%
5000万元(含)—1亿元	3	0.09%	3	100.00%	—	0.00%
2000万元(含)—5000万元	9	0.26%	9	100.00%	—	0.00%
500万元(含)—2000万元	72	2.06%	44	61.11%	28	38.89%
100万元(含)—500万元	1,325	37.82%	135	10.19%	1,190	89.81%
50万元(含)—100万元	1,691	48.27%	17	1.01%	1,674	98.99%
50万元以下	398	11.36%	3	0.75%	395	99.25%
合计	3,503	100.00%	216	6.17%	3,287	93.83%

从年报审计收费区间分析来看,审计收费在2000万元以上的上市公司共17家,主要分布在金融、能源和建筑等行业,均为四大成员所的客户。在500万(含)—2000万元的审计收费区间内,四大成员所市场份额虽较2016年(64.52%)有所下降,但仍占据61.11%的市场份额。在100万元以下的审计收费区间内,四大成员所涉足较少,基本均由国内其他所承做。

图1:审计收费四大成员所和国内其他所的占比分布



3.审计收费与资产比例分析

审计收费占资产总额的比例是衡量审计收费水平的重要指标。

我国上市公司2017年度年报审计收费占资产的比例情况如表2所示。

表2:上市公司2017年度年报审计收费与资产比例分析

审计收费/资产	资产均值	审计收费均值	审计收费/资产比例均值	公司数量	占比
0.04%以上	136,040.7	89.1	0.0655%	953	27.2%
0.02%—0.04%	382,846.4	104.2	0.0272%	962	27.5%
0.01%—0.02%	991,216.5	138.9	0.0140%	820	23.4%
0.01%以下	27,089,662.9	318.9	0.0012%	768	21.9%

从表2可以看出,随着上市公司资产规模增大,审计收费占公司资产的比例明显降低。从平均数来看,2017年我国上市公司审计收费均值均为155.3万元,资产均值为631.3亿元,审计收费与资产比例的均值均为0.0025%。从中位数来看,2017年我国上市公司审计收费中位数为85万元,资产中位数为38.48亿元,审计收费与资产比例的中位数为0.0226%,与国际水平基本相当。

三、上市公司年报审计意见类型

(一)总体情况

截至2018年4月30日,共有3450家上市公司年度财务报表被出具无保留意见审计报告,其中71家为带解释性说明段的无保留意见审计报告(指对财务报表发表带有强调事项段、持续经营重大不确定性段落或者其他信息段落中包含其他信息未更正重大错报说明的无保留意见);36家被出具保留意见审计报告;17家被出具无法表示意见审计报告。为便于分析,下文将带解释性说明段的无保留意见、保留意见、无法表示意见和否定意见的审计报告简称“非标报告”。2017年度审计意见类型总体情况详见下表:

表3:上市公司年报审计意见类型

上市公司年报类型	2017年度 公司数量	占比	2016年度 公司数量	占比
一、无保留意见	3,450	98.5%	3,019	99.0%
其中:带解释性说明段的无保留意见	71	2.0%	75	2.5%
二、保留意见	36	1.0%	21	0.7%
三、无法表示意见	17	0.5%	10	0.3%
四、否定意见	—	—	—	—
合计	3,503	100%	3,050	100%

(二)非标报告的内容

从非标报告披露的内容看,导致出具非标报告的主要事项包括持续经营能力、诉讼、立案稽查结果存在重大不确定性,无法取得充分、适当的审计证据确认资产、负债的真实完整性等。

1.与持续经营相关的重大不确定性事项

47家上市公司被出具了带与持续经营相关的重大不确定性事项段的审计报告,其中37家被出具了无保留意见,8家被出具了保留意见,2家被出具了无法表示意见。审计报告中披露的导致持续经营能力存在重大不确定性的事项主要包括:公司生产停顿、经营资金匮乏,盈利主要来自非经常性损益,巨额亏损等。

2.强调事项

48家上市公司被出具了带强调事项的审计报告,其中39家被出具了无保留意见,8家被出具了保留意见,1家被出具了无法表示意

见。从强调事项内容看,集中在诉讼事项或立案稽查事项,影响未来经营的重大事项及其他事项。

3.保留意见所涉事项

36家上市公司被出具了保留意见的审计报告,导致保留意见的事项主要包括:注册会计师无法获取充分、适当的审计证据以确定对财务报表的影响,诉讼事项和立案稽查结果存在重大不确定性,财务报告未对持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性作出充分披露等。

4.无法表示意见段内容不够全面

17家上市公司被出具了无法表示意见的审计报告,导致无法表示意见的主要事项包括:无法获取充分、适当的审计证据以判断资产减值准备的合理性,使用持续经营假设为基础编制报表的合理性难以确定,无法实施必要的审计程序识别关联方和关联交易、核实预计负债的完整性等。

四、新审计报告准则实施中的关键审计事项披露情况

(一)关键审计事项数量情况

2018年4月30日前按期披露年报和审计报告的3503家上市公司共报告了7299项关键审计事项,除17份无法表示意见的审计报告按照准则规定不需披露关键审计事项外,审计报告披露的关键审计事项数量至少1项,多至6项,平均每家3.08项。

按行业分析来看,19个行业中9个行业披露的关键审计事项平均数量高于全部公司的平均数量。其中,披露的关键审计事项平均数量最高的5个行业分别为金融业(2.74个),房地产业(2.25个),农、林、牧、渔业(2.19个),建筑业(2.16个),批发和零售业(2.14个)。披露的关键审计事项平均数量最少的5个行业分别为卫生和社会工作(1.56个),住宿和餐饮业(1.78个),电力、热力、燃气及水的生产和供应业(1.87个),采矿业(1.91个),交通运输、仓储和邮政业(1.91个)。

从会计师事务所来看,20家证券资格会计师事务所披露的关键审计事项平均数量高于全部公司的平均数量。其中,披露的关键审计事项平均数量最高的5家证券事务所分别为立信中联会计师事务所(特殊普通合伙)(3.17个)、安永华明会计师事务所(特殊普通合伙)(2.49个)、毕马威华振会计师事务所(特殊普通合伙)(2.44个)、中审亚太会计师事务所(特殊普通合伙)(2.43个)、大信会计师事务所(特殊普通合伙)(2.37个)。

(二)关键审计事项类型情况

最常见的关键审计事项涉及的领域包括:收入确认(包括与舞弊相关的风险)、资产减值(包括销售商品提供劳务的应收款项减值、商誉减值、存货减值、商誉之外的长期资产减值)、建造合同及完工百分比、重大处置、重大收购等,上述关键审计事项数量占所有关键审计事项的比例超过80%。根据统计,3503家上市公司披露关键审计事项7299项,共涉及主题7399个。下文对上市公司较多的主要行业关键审计事项涉及主题进行统计分析:

1.制造业

与制造业的主营业务模式相匹配,收入确认、销售商品提供劳务的应收款项减值、存货减值、商誉减值、长期资产(商誉除外)减值是制造业上市公司2017年审计报告中披露频次最高的事项,合计占该行业关键审计事项总数的比例接近80%。

2.金融业

合并范围的确定(结构化主体)、金融工具的减值(包括贷款、垫款、融出资金、应收款项、可供出售金融资产等的减值)、金融工具的估值、商誉减值是金融业上市公司2017年审计报告中披露频次最高的事项,合计占该行业关键审计事项总数的比例接近80%。

3.交通运输、仓储和邮政业

收入确认、销售商品提供劳务的应收款项减值、长期资产(商誉除外)减值、商誉减值、特许经营权、重大收购是交通运输、仓储和邮政业上市公司2017年审计报告中披露频次最高的事项,合计占该行业关键审计事项总数的比例超过70%。

4.信息传输、软件和信息技术服务业

收入确认、商誉减值、销售商品提供劳务的应收款项减值、建造合同及完工百分比、存货减值、重大收购是信息传输、软件和信息技术服务业上市公司2017年审计报告中披露频次最高的事项,合计占该行业关键审计事项总数的比例超过80%。

5.批发和零售业

收入确认、销售商品提供劳务的应收款项减值、商誉减值、存货减值、重大处置、重大收购是批发和零售业上市公司2017年审计报告中披露频次最高的事项,合计占该行业关键审计事项总数的比例接近70%。

6.房地产业

收入确认、存货减值、税项、商誉减值、投资性房地产的估值、重大处置是房地产业上市公司2017年审计报告中披露频次最高的事项,合计占该行业关键审计事项总数的比例超过75%。

7.建筑业

建造合同及完工百分比、销售商品提供劳务的应收款项减值、收入确认、商誉减值、存货减值是建筑业上市公司2017年审计报告中披露频次最高的事项,合计占该行业关键审计事项总数的比例接近90%。

五、2017年上市公司年报审计有关问题分析

(一)非标报告存在的问题

1.保留意见恰当性存疑

根据审计准则规定,注册会计师针对以下两种情况应出具保留意见:(1)认为错报单独或汇总起来对财务报表影响重大,但不具有广泛性;(2)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,但不具有广泛性。如果认为错报单独或汇总起来对财务报表的影响重大且具有广泛性,应当发表否定意见。对财务报表的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或者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。

年报审阅发现,部分审计机构发表保留意见的恰当性存疑。

(1)某上市公司将收取的大额资金占用补偿费计入营业外收入,该笔收入的金额为2017年税前利润的2.6倍,且若不确认该笔营业外收入,将导致亏损。审计机构在审计报告中披露,未能获取充分、适当的审计证据核实该交易的真实性以及该款项是否属于关联方往来,为此发表了保留意见。由于与该营业外收入相关的错报对财务报表很可能产生广泛影响,审计机构发表保留意见的恰当性存疑。

(2)某上市公司重要子公司股权涉诉,一审判决公司持有该子公司股权无效,需返还以前年度获得的该子公司巨额利润本金及相关利息;二审尚未作出判决,公司及其律师均认为二审判决存在不确定性,对公司的影响难以作出预判,因此未对该案件结果及可能导致的损失进行估计并确认预计负债。审计机构表示,无法获取充分、适当的审计证据确定公司是否需要计提和确认相关损失及损失金额,因此发表保留意见。由于上述事项对上市公司当期利润影响巨大,审计机构发表保留意见的恰当性存疑。

2.与持续经营相关的非标意见不恰当

根据审计准则及相关规定,如果财务报表已按照持续经营假设编制,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;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;如果判断认为管理层在财务报表中运用持续经营假设是不适当的,注册会计师应当发表否定意见。

年报审阅发现,部分审计报告披露的持续经营相关事项与准则规定不一致:(1)个别公司已进入重整程序但尚未制定完成重整草案,公司财务报表以持续经营假设为基础编制,公司管理层已在财务报表附注中充分披露持续经营存在的重大不确定性,审计机构认

为上述事项可能导致公司持续经营能力存在重大不确定性,因此出具了保留意见审计报告。按照准则规定,审计机构如果认为管理层在财务报表中运用持续经营假设是不适当的,则应发表否定意见;如果认为运用持续经营假设是适当的但存在重大不确定性,而财务报表已作出充分披露,则应发表无保留意见。审计机构发表保留意见的合理性存疑。

(2)个别审计机构将与被审计单位持续经营相关的重大不确定性事项放在强调事项段,没有按新审计准则的规定在“与持续经营相关的重大不确定性”段中描述。

3.无法表示意见段内容不够全面

根据审计准则及相关规定,即使对财务报表发表了无法表示意见,注册会计师也应当在形成审计意见的基础部分说明注意到的、将导致发表无保留意见的所有其他事项及其影响。

年报审阅发现,个别公司审计报告无法表示意见段指出,该公司在持续经营存在重大不确定性的情况下,管理层无法合理估计账面资产的可收回金额,无法合理确定各项资产的账面价值。持续经营存在重大不确定性的影响可能会非常广泛,但不可能无法合理确定每项资产的账面价值。审计机构出具的无法表示意见段内容不够全面。

4.重大错报对财务影响的量化只披露绝对数金额,未披露相对数金额

根据审计准则及相关规定,如果财务报表中存在与具体金额(包括财务报表附注中的定量披露)相关的重大错报,注册会计师应当在形成审计意见的基础部分说明并量化该错报的财务影响。

年报审阅发现,某保留意见审计报告披露,上市公司本年度确认了海外设备销售收入、工程设计等收入,审计机构未能获取上市公司客户履约能力改善的充分适当的审计证据,无法判断经济利益是否可靠流入及收入确认是否恰当。审计机构形成保留意见的事项只披露了绝对数金额,未对相关收入占比、对利润的影响等相对数据予以披露,从而造成报表使用者难以判断影响的重要程度或广泛性,从而难以判断保留意见是否恰当。

5.强调事项段与其他事项段披露混淆

根据审计准则规定,强调事项段应提及已在财务报表中恰当列报或披露的事项,且根据注册会计师的职业判断,该事项对财务报表使用者理解财务报表至关重要;其他事项段应提及未在财务报表中列报或披露的事项,且根据注册会计师的职业判断,该事项与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师的责任或审计报告相关。两者存在显著不同。

年报审阅发现,个别公司审计报告中其他事项段披露了控股股东收到法院传票,控股股东、实际控制人、关联方被证监会立案调查等事项,而上述事项已在公司财务报表中披露。注册会计师在审计报告的其他事项段中提及上述事项不符合审计准则的规定。另外,个别非标报告在强调事项段中提醒财务报表使用者关注公司内部控制被出具否定意见的情况。由于内部控制被出具否定意见的相关事项并未在财务报表中披露,因此不应纳入强调事项段,而应在其他事项段中指出更为合适。

(二)重要事项与交易审计问题

1.年末突击调节利润交易审计

2017年年底,证监会加强了对上市公司年末突击调节利润交易的监管。审计准则指出,如果管理层为实现预期利润而承受来自内部或外部的压力,则可能存在舞弊的动机,注册会计师应当在整个审计过程中保持职业怀疑,认识到存在由于舞弊导致的重大错报的可能性。年报审阅中,仍发现部分上市公司存在年末突击调节利润的嫌疑,部分审计机构职业怀疑和谨慎性不足,未充分考虑管理层在业绩压力下通过舞弊操纵利润的可能性。

(1)未充分重视企业利用会计估计变更调节利润

年报审阅发现,个别上市公司年末存在利用会计估计变更调节利润的现象,例如随意改变应收款项坏账准备计提方式或比例、随意变更针对亏损合同计提预计负债的金额等。个别上市公司通过在年底提前以前年度计提的流动资产减值准备,调增本年利润。注册会计师未能始终保持高度职业怀疑,充分了解被审计单位的实际情况及所处环境,审慎复核管理层作出会计估计变更的判断和决策,未核实会计估计变更的合理性。

(2)未充分关注突击性债务重组、资产处置的合理性

年报审阅发现,部分上市公司存在通过年底突击处置股权、资产或债务重组等实现大额收益。例如,个别公司在收购股权后不久即以显著高于所收购股权公允价值的价格处置给关联方,确认大额股权处置收益;个别公司通过向关联方处置净资产为负的亏损子公司,确认大额收益;个别公司2017年年底与300多家供应商进行债务重组,豁免上市公司的巨额债务。注册会计师未对管理层在业绩压力下操纵利润的行为保持足够的职业怀疑,未充分关注资产处置损益、债务重组收益及其他非经常性损益的真实性和合理性,未核实相关会计处理的合规性、损益确认时点及金额的准确性等。

2.重大非经常交易审计

重大非经常交易是指注册会计师在审计工作中发现的被审计单位超出正常经营过程的重大交易,或基于对被审计单位及其环境的了解及在审计过程中获取的其他信息认为显得异常的重大交易。审计准则规定,注册会计师对于超出被审计单位正常经营过程的重大交易,或基于被审计单位及其环境的了解及在审计过程中获取的其他信息而显得异常的重大交易,应当保持合理的职业怀疑,检查日常会计核算过程中作出的会计分录以及编制财务报表过程中作出的其他调整是否正确,评价交易的商业理由是否合理。年报审阅发现,部分审计机构在并购重组、对外投资交易审计中未能保持应有的职业怀疑,未能核实重大非经常交易的会计核算准确性和商业合理性。

(1)并购重组交易审计

近年来,上市公司的并购方式越来越灵活,并购的定价机制也呈现多样化的趋势,较为典型的定价方式是交易价格不固定,而是根据被购买方在购买日之后的盈利情况进行调整,即或有对价安排。年报审阅发现,部分审计机构未能有效识别上市公司财务报表中可能存在的与并购重组交易相关的错报。例如,某上市公司在披露2017年年报后,经交易所问询,对其财务报表进行了重大会计差错更正,将原与并购重组相关的控股股东业绩承诺巨额补偿款由营业外收入更正调整至资本公积,同时调低利润总额。审计机构在审计过程中未发现上述重大错报,出具了无保留意见的审计报告。

(2)对外投资审计

年报审阅发现,某上市公司通过认购信托计划投资,间接持有某有限合伙企业100%次级份额;同时该上市公司的子公司为合伙企业普通合伙人,负责寻找拟投资项目、作出投资判断和资金管理,并负责后续管理工作等。这些情形表明该上市公司很可能对该合伙企业拥有控制权。上市公司将该信托计划投资作为流动资产核算,未将有限合伙企业纳入合并范围。注册会计师对此未能保持足够的职业怀疑,仅根据上市公司持有信托计划这一表面投资架构认可了其会计处理,未能透过表面投资架构和交易形式,结合对外投资风险与收益的匹配性、投资管理情况,综合判断对外投资的交易实质和控制权的归属。

3.会估计审计

审计准则规定,注册会计师应当确定管理层是否恰当运用与会估计计相关的财务报告编制基础规定,作出会计估计的方法是否恰当,并得到一贯运用;复核管理层在作出会计估计时的判断和决策,以识别是否可能存在管理层在编制和列报财务信息时缺乏中立性的迹象。年报审阅发现,部分注册会计师在复核管理层作出会计估计所作的判断和决策是否存在偏向时,主要基于管理层的主观判断及意图进行评价,未充分考虑其与市场、行业情况及历史信息的一致性,未有效评价作出重大假设条件的合理性,导致未识别可能存在的管理层偏向并作出恰当应对。

(1)递延所得税资产审计

年报审阅发现,个别注册会计师在被审计单位严重亏损、资不抵债、持续经营能力存在重大不确定性的情况下,仍认可了管理层确认的大额递延所得税资产。

(2)非流动资产减值审计

年报审阅发现,个别上市公司在被收购标的公司业绩承诺尚未达标的情况下,未对商誉计提减值准备,未披露减值测试的方法和关键参数及假设;个别上市公司专用设备闲置,或投资的联营企业长期处于停滞状态、未开展经营业务,公司未对相关资产计提减值准备。注册会计师在审计时可能未对上市公司存在的资产减值迹象保持警惕,未保持职业怀疑并审慎评价管理层减值测试过程中的关键假设、未对相关披露的充分性保持关注。

(3)未决诉讼等或有事项审计

年报审阅发现,个别注册会计师在被审计单位一审败诉且已判决需支付相应具体金额的情况下,仅依据被审计单位已提起上诉、二审尚未判决的情况,认可了管理层不预提相关负债的做法,未根据目前状况审慎判断对被审计单位可能的支付义务进行恰当估计的必要性。

4.收入审计

收入是利润的来源,是财务报表的重要组成部分,也是审计的高风险领域,在财务报表舞弊案件中,涉及收入确认的舞弊占有很大比例。审计准则要求,注册会计师在识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险时,假定收入确认存在舞弊风险,在此基础上评价哪些类型的收入、收入交易或认定导致舞弊风险。注册会计师应结合被审计单位所处的行业特点,关注收入确认的真实性、准确性和完整性。

年报审阅发现,某上市公司作为某施工项目分包商,按照完工百分比法确认对总包商的债权及收入,上市公司确认的部分债权金额与总包商存在分歧,经济利益流入存在较大不确定性,上市公司将此确认为收入,不符合会计准则规定;部分上市公司直接将各阶段收款进度作为完工进度,将合同约定的结算款确认为各阶段收入,不符合会计准则规定。注册会计师在上述公司的审计中,未保持职业怀疑,对收入准则的理解把握不到位,没有根据交易的经济实质判断被审计单位收入确认政策的恰当性,检查被审计单位确认完工百分比方式的合理性,没有识别出被审计单位存在的重大错报。

(三)新审计报告准则执行问题

1.关键审计事项

(1)关键审计事项的选取未能充分体现重要事项

审计准则规定,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。年报审阅发现,部分审计报告披露的关键审计事项无论从金额还是性质,都并非最为重要的事项。例如某上市公司,营业总收入29亿元,营业总成本23亿元,总资产26亿元。注册会计师仅选取某类长期资产的摊销作为该公司唯一的关键审计事项。该长期资产占总资产的比例不足2%,且摊销金额并不重大,摊销方法也不涉及重大的会计判断。注册会计师选取该事项作为关键审计事项未能体现重要性。

(2)确定为关键审计事项的原因不明确

审计准则规定,描述关键审计事项时应说明该事项被确定为关键审计事项的原因。部分审计机构将商誉减值作为关键审计事项,仅提及商誉金额及管理层每年需对商誉进行减值测试,未说明将其确定为关键审计事项的原因。部分审计机构对关键审计事项确定原因描述过于笼统且重复度高,未能体现上市公司自身特点,如将收入作为关键审计事项时均以“由于收入为贵公司衡量业绩的重要指标之一,收入确认方面存在特别风险,因此将收入确认作为关键审计事项”。注册会计师对确定为关键审计事项的原因不明确。

(3)关键审计事项的审计应对描述笼统

审计准则规定,在描述审计应对时,应将该事项直接联系到被审计单位的具体情况,避免使用一般化或标准化的语言。个别审计机构关键审计事项的审计应对描述笼统,如某关键审计事项披露,“我们的主要审计程序如下:获取相关资产的资料;实地勘察,评估管理层对闲置设备的认定;复核可回收金额估计确定的原则、方法、参数及期末减值金额计算过程,并与管理层进行讨论”。

(4)关键审计事项与财务报表附注的索引关系不清楚

审计准则规定,在审计报告的关键审计事项部分逐项描述关键审计事项时,应当分别索引至财务报表的相关披露。年报审阅发现,部分注册会计师未在审计报告中将关键审计事项索引至报表附注及相应披露。

2.注册会计师责任段

(1)未根据内部控制审计情况修改责任段的表述

审计准则规定,当注册会计师在财务报表审计的同时对内部控制的有效性发表意见时,应当删除注册会计师对财务报表审计的责任段中“目的并非对内部控制的有效性发表意见”的表述。年报审阅发现,部分审计机构对内部控制的有效性发表了审计意见出具了内控审计报告,注册会计师在财务报表审计的责任段仍然披露为“了解与审计相关的内部控制,以设计恰当的审计程序,但目的并非对内部控制的有效性发表意见”,信息披露与实际情况不符。

(2)在集团审计中未包含集团审计责任段

审计准则规定,当《中国注册会计师审计准则第1401号——对集团财务报表审计的特殊考虑》适用时,应进一步描述注册会计师在集团审计业务中的责任。年报审阅发现,在集团审计的情形下,部分审计报告中注册会计师关于集团审计责任段的描述缺失。

(3)遗漏沟通独立性的责任段描述或沟通关键审计事项责任段描述

审计准则规定,对于上市实体的审计报告,应在注册会计师责任段中再次指出注册会计师就已遵守与独立性相关的职业道德要求向治理层提供声明,并与治理层沟通可能被影响注册会计师独立性的所有关系和其他事项,以及相关的防范措施。同时,还应说明关于沟通关键审计事项的责任。年报审阅发现,部分上市公司的审计报告或遗漏了注册会计师沟通独立性的责任段,或遗漏了沟通关键审计事项的责任段描述,或同时遗漏了上述两段内容。

3.其他信息段

(1)其他信息概念披露不准确