

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“证券资格会计师事务所”)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年末增长10.7%。合伙人平均业务收入为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总体的6.1%,却因客户主要是行业龙头企业,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

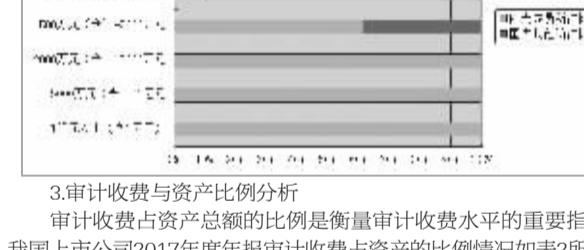
审计收费在一定程度上反映年报审计市场的竞争状况。不同审计收费区间段的公司数量、会计师事务所数量等情况如表1和图1所示。

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(含)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

单位:万元	资产均值	审计收费	资产均值	公司数量	公司占比
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为“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		2016年度	
	公司数量	占比	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。

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. 无法表示意见所涉事项

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财务报表的影响,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、核实现金披露等。

5. 无法表示意见所涉事项

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财务报表的影响,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大不确定事项放在强调事项段,没有按新审计准则的规定在“与持续经营相关的大不确定性”段中描述。

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大不确定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、将导致发表非保留意见的所有其他事项及其影响。

年报审阅发现,个别上市公司在被审计单位一审败诉且已判决需支付相应金额的情况下,仅依据被审计单位已提起上诉、二审尚未判决的情况下,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。

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下,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,无法判断经济利益能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,未对相关收入的占比、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

根据审计准则及相关规定,如果强调事项段应提及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,例如随意改变应收账款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转回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,审慎核对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,豁免上市公司的大额债务。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收益、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。

2. 重大非常规交易审计

重大非常规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以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以及在审计过程中获取的其他信息而显得异常