



行业发展研究资料 (No. 2018—3)

## 上市公司 2017 年年报审计情况分析报告

---

截至 2018 年 4 月 30 日，沪深两市共有 3503 家上市公司对外披露了 2017 年度财务报表审计报告，5 月 1 日至 8 月 30 日又有 9 家上市公司披露了 2017 年度财务报表审计报告。在 3512 家上市公司中，沪市主板 1411 家、深市主板 476 家、中小企业板 907 家、创业板 718 家。40 家证券资格会计师事务所实施了上市公司 2017 年年报审计工作。

中注协业务监管部近日编写完成《上市公司 2017 年年报审计情况分析报告》，现予以编发，供参考。

---

中国注册会计师协会编

二〇一八年十月十日

# 上市公司 2017 年年报审计情况分析报告

## 分报告一：财务报表审计情况分析

截至 2018 年 4 月 30 日，沪深两市共有 3503 家上市公司对外披露了 2017 年度财务报表审计报告，5 月 1 日至 8 月 30 日有另 9 家上市公司披露了 2017 年度财务报表审计报告。在 3512 家上市公司中，沪市主板 1411 家、深市主板 476 家、中小企业板 907 家，创业板 718 家。40 家证券资格会计师事务所（以下简称证券所）实施了上市公司 2017 年年报审计工作。

### 一、财务报表审计报告意见类型

在证券所出具的 3512 份上市公司 2017 年度财务报表审计报告中，无保留意见审计报告 3452 份，保留意见的审计报告 37 份，无法表示意见的审计报告 23 份。在 3452 份无保留意见审计报告中，39<sup>1</sup>家上市公司被出具了带强调事项段的无保留意见审计报告，33 家上市公司被出具了带持续经营相关重大不确定性事项段的无保留意见审计报告（详见表 1-1）。

表 1-1 2006—2017 年度上市公司财务报表审计报告意见类型总体情况

年度	无保留意见审计报告				非无保留意见审计报告				总计	
	标准无保留意见	强调事项段	持续经营或其他事项段	小计	保留意见	无法表示意见	否定意见	小计		
2017	数量	3380	39	33	3452	37	23	0	60	3512
	比例	96.24	1.11	0.94	98.29	1.05	0.65	0.00	1.71	100.00

<sup>1</sup> 包括同时涉及“带强调事项段”和“持续经营事项段”无保留意见审计报告。

年度	无保留意见审计报告					非无保留意见审计报告				总计
	标准 无保 留意 见	强 调 事 项 段	持 续 经 营 或 其 他 事 项 段	小 计	保 留 意 见	无 法 表 示 意 见	否 定 意 见	小 计		
	(%)									
2016	数量	3031	75	0	3106	21	10	0	31	3137
	比例 (%)	96.62	2.39	0.00	99.01	0.67	0.32	0.00	0.99	100.00
2015	数量	2738	82	0	2820	16	6	0	22	2842
	比例 (%)	96.34	2.89	0.00	99.23	0.56	0.21	0.00	0.77	100.00
2014	数量	2569	71	0	2640	18	9	0	27	2667
	比例 (%)	96.33	2.66	0.00	98.99	0.67	0.34	0.00	1.01	100.00
2013	数量	2450	57	0	2507	23	7	0	30	2537
	比例 (%)	96.57	2.25	0.00	98.82	0.91	0.28	0.00	1.18	100.00
2012	数量	2404	71	0	2475	15	3	0	18	2493
	比例 (%)	96.43	2.85	0.00	99.28	0.60	0.12	0.00	0.72	100.00
2011	数量	2247	90	1	2338	19	4	0	23	2362
	比例 (%)	95.13	3.81	0.04	98.98	0.80	0.17	0.00	0.97	100.00
2010	数量	2011	86	0	2097	25	7	0	32	2129
	比例 (%)	94.46	4.04	0.00	98.50	1.17	0.33	0.00	1.50	100.00
2009	数量	1655	87	0	1742	13	19	0	32	1774
	比例 (%)	93.29	4.90	0.00	98.20	0.73	1.07	0.00	1.80	100.00
2008	数量	1514	75	0	1589	18	17	0	35	1624
	比例 (%)	93.23	4.62	0.00	97.84	1.11	1.05	0.00	2.16	100.00
2007	数量	1449	90	0	1539	14	17	0	31	1570
	比例 (%)	92.29	5.73	0.00	98.03	0.89	1.08	0.00	1.97	100.00

年度		无保留意见审计报告				非无保留意见审计报告				总计
		标准无保留意见	强调事项段	持续经营或其他事项段	小计	保留意见	无法表示意见	否定意见	小计	
2006	数量	1305	82	0	1387	39	30	0	69	1456
	比例 (%)	89.63	5.63	0.00	95.26	2.68	2.06	0.00	4.74	100.00

表 1-1 显示，上市公司 2017 年度非无保留意见审计报告比例为 1.71%，与 2016 年度的 0.99%相比，上升 72.73%。总体而言，2006 至 2012 年度，上市公司非无保留意见审计报告比例呈下降趋势；2012 年至 2016 年，趋于平稳，每年均保持在 1%左右；2017 年非无保留意见审计报告比例再度上升，一定程度上表明，新审计报告准则的全面实施，对提高年报信息质量有促进作用（详见图 1-1）。

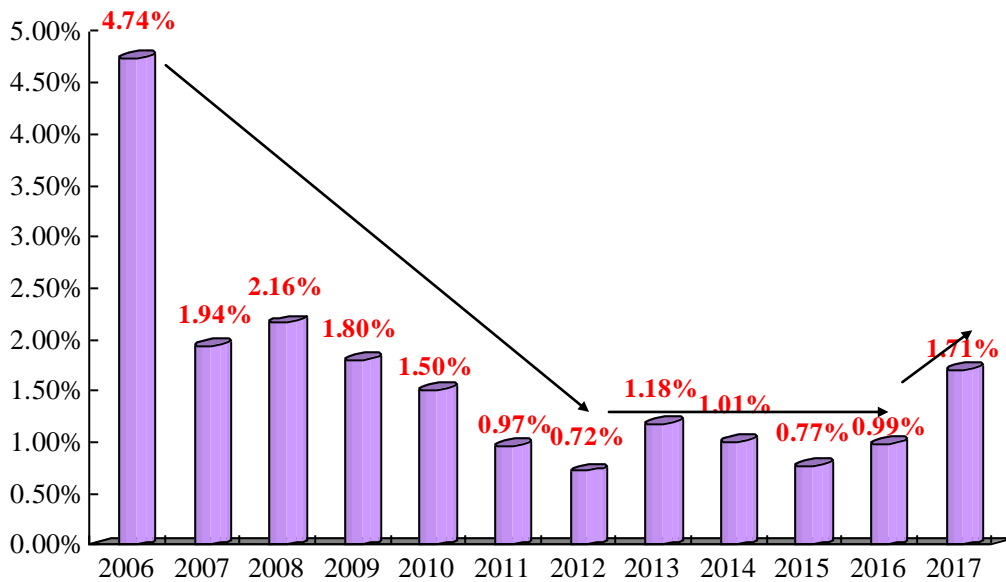


图 1-1 2006—2017 年度非无保留意见审计报告比例变动趋势

## 二、非无保留意见审计报告分析

2017 年是新审计报告准则全面实施的第一年，在新审计报告准则框架下，审计意见分为无保留审计意见和非无保留审计意见两大类。从数据统计角度出发，本分析报告将无保留意见审计报告分为：标准无保留审计意见审计报告、带强调事项段的无保留意见审计报告和带持续经营相关事项段的无保留意见审计报告三类；将非无保留意见审计报告分为：保留意见审计报告、否定意见审计报告和无法表示意见审计报告三类。本分析报告不再定义标准审计意见和非标审计意见。

### （一）非无保留意见审计报告的公司板块分布

在已披露的 3512 份上市公司 2017 年财务报表审计报告中，非无保留意见财务报表审计报告有 60 份，占 1.71%，较 2016 年度（30 份）增加 30 份，增长一倍，其中，保留意见的审计报告 37 份，较 2016 年度（20 份）增加 17 份，增长 85%；无法表示意见的审计报告 23 份，较 2016 年度（6 份）增加 17 份，增长 283.33%（详见表 1-2）。

表 1-2 2017 年年报上市板块审计报告意见类型汇总表

财务报表审计报告意见类型	沪市主板	深市主板	中小企业板	创业板	合计
标准无保留意见	1362	441	877	700	3380
带强调事项段的无保留意见	13	8	10	8	39
带持续经营相关事项段的无保留意见	18	11	3	1	33

财务报表审计报告意见类型	沪市主板	深市主板	中小企业板	创业板	合计
无保留意见小计	1393	460	890	709	3452
保留意见	10	11	11	5	37
否定意见	0	0	0	0	0
无法表示意见	8	5	6	4	23
非无保留意见小计	18	16	17	9	60
合计	1411	476	907	718	3512
非无保留意见比例	1.28%	3.36%	1.87%	1.25%	1.71%

## (二) 非无保留意见审计报告的公司行业分布

非无保留意见审计报告按行业划分，2017年度农、林、牧、渔业，租赁和商务服务业，以及采矿业被出具非无保留意见审计报告的比例在所有行业中最高，3个行业的非无保留意见审计报告数量分别为4份、3份、4份，分别占该所在行业审计报告总数的8.33%、7.14%和5.33%，明显高于整体非无保留意见审计报告比例（1.71%）。其次，房地产业、批发零售贸易业以及信息传输、软件和信息技术服务业等行业的非无保留意见审计报告比例也高于平均水平（详见表1-3、图1-2）。

表1-3 2017年度财务报表审计非无保留意见审计报告公司行业分布

行业	行业非无保留意见报告数量	2017年报告总数	行业非无保留意见报告比例
制造业	34	2238	1.52%
信息传输、软件和信息技术服务业	6	252	2.38%
房地产业	4	128	3.13%
租赁和商务服务业	4	48	8.33%
采矿业	4	75	5.33%

批发和零售贸易	3	164	1.83%
农、林、牧、渔业	3	42	7.14%
交通运输、仓储业	1	99	1.01%
金融、保险业	1	81	1.23%

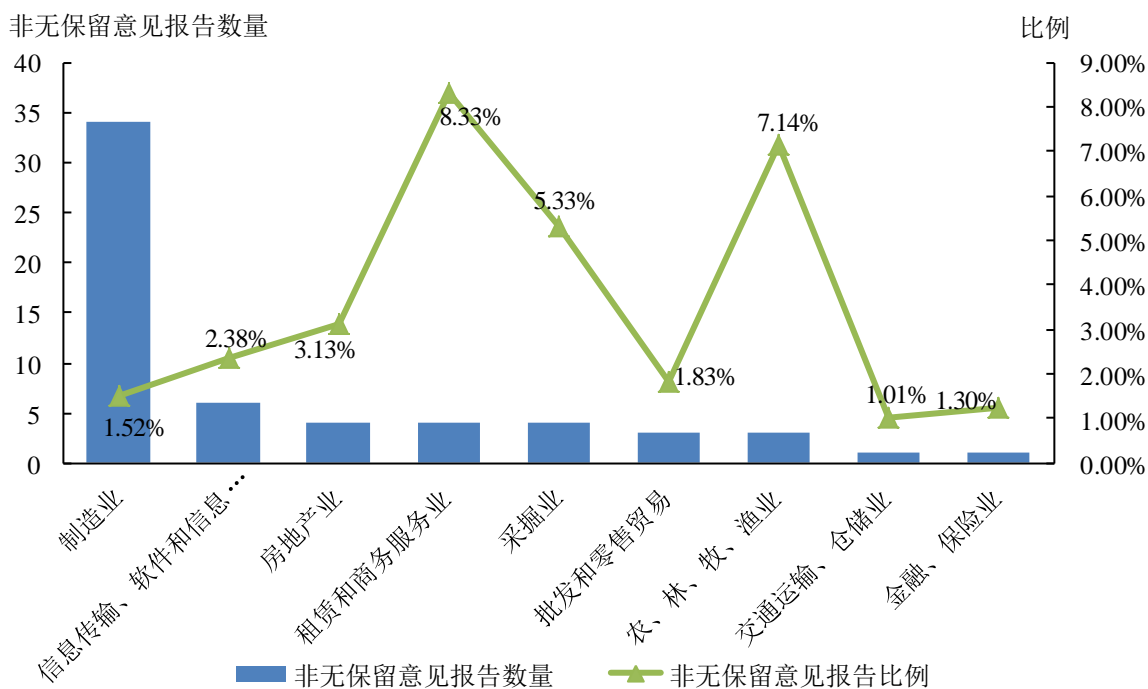


图 1-2 2017 年度各行业非无保留意见审计报告数量和比例

### （三）出具非无保留意见审计报告的主要原因

1. 保留意见的审计报告。对上市公司 2017 年度财务报表，注册会计师共出具 37 份保留意见的审计报告，这些报告“形成保留意见的基础”部分共涉及 59 个具体事项，平均每份报告 1.59 项（详见表 1-4）。

形成保留意见的基础主要涉及以下三个方面：

一是注册会计师局部审计范围受限，对特定审计对象无法获取充分、适当的审计证据，可能存在未发现的具有重大影响的错

报，但不具有广泛性，涉及 34 份审计报告和 54 个具体事项；

二是持续经营存在不确定性，未充分披露应对计划，涉及 4 份审计报告和 4 个具体事项；

三是发现上市公司个别重要财务会计事项的处理或个别重要会计报表项目的编制存在错误，但不具有广泛性，涉及 1 份审计报告，1 个具体事项。

表 1-4 形成保留意见基础具体事项分类统计表

涉及财务报告项目或事项	涉及的保留意见审计报告上市公司家数
预付及应收关联方（或者疑似关联方）款项可收回性无法判断	12
或有及预计负债无法估计	12
投资、可供出售金融资产等金融工具资料无法获取	6
应收账款及其他应收款可收回性及坏账计提无法判断	6
子公司财务资料无法取得	5
持续经营存在不确定性	4
资产减值（注 1）	4
收入无法确认	2
律师函无法获取	1
关联方往来未披露	1

注 1：其中，商誉减值事项 3 项目，固定资产减值事项 1 项。

总体而言，以上 37 份保留意见审计报告所涉及的具体问题各不相同，其中以下问题具有代表性：

（1）大额预付及应收关联方（或者疑似关联方）款项的可收回性及相应坏账计提无法判断；上市公司无法提供有关关联方及关联方交易的完整资料，注册会计师无法实施满意的审计程序判断完整的关联方及关联方交易；

（2）注册会计师无法对上市公司有关涉诉事项、对外担保、



或有事项等涉及的预计负债金额，获取充分、适当的审计证据；

(3) 注册会计师无法对上市公司大额应收账款和其他应收款款项、大额支出及相关交易的真实性，获取充分、适当的审计证据，以至对这些往来款项的可收回性及相关坏账计提无法判断；

(4) 注册会计师无法对上市公司商誉减值、固定资产减值等项目实施必要的审计程序，无法获取充分、适当的审计证据；

(5) 注册会计师因审计范围受限，导致对上市公司特定子公司或特定财务报表科目（可供出售金融资产、长期股权投资），无法实施必要的审计程序，无法获取充分、适当的审计证据；

(6) 上市公司持续经营能力存在重大不确定性，而财务报表对这一事项并未作出充分披露。

**2. 无法表示意见的审计报告。**对上市公司 2017 年度财务报表，注册会计师共出具无法表示意见的审计报告 23 份，这些报告“形成无法表示意见的基础”部分共涉及 98 个具体事项，平均每份报告 4.26 项（详见表 1-5）。

表 1-5 形成无法表示意见基础的具体事项分类统计表

涉及的财务报表项目或事项	涉及的无法表示意见审计报告上市公司家数
往来款（应收、预付）	8
资产减值相关	16
未决诉讼、对外担保 立案调查等或有事项	15
持续经营	15
收入确认	8

涉及的财务报表项目或事项	涉及的无法表示意见审计报告上市公司家数
成本费用	6
关联方	6
商誉	2
内控失效	8
商业实质	5
重要组成部分	2
其他	6

总体而言，以上 23 份无法表示意见审计报告所涉及的具体问题各不相同，其中以下问题具有代表性：

（1）注册会计师无法对大额往来款项、大额支出及相关交易的真实性和准确性获取充分、适当的审计证据；

（2）注册会计师无法对资产减值准备的完整性和准确性获取充分、适当的审计证据；

（3）注册会计师未能对重要组成部分实施必要的审计程序，获取充分、适当的审计证据；

（4）注册会计师未能取得重要交易或款项商业实质的合理解释及支持性资料；

（5）注册会计师未能获取充分、适当的审计证据判断未决诉讼、担保事项、立案调查等对上市公司财务报表的影响；

（6）注册会计师无法对关联方交易实施必要的审计程序，获取充分、适当的审计证据；

（7）上市公司内部控制出现重大缺陷，关键内部控制失效，对财务报表的影响重大而且具有广泛性，注册会计师无法获取充

分、适当的审计证据；

(8) 持续经营存在重大不确定性。

#### (四) 出具非标准无保留意见审计报告的主要原因

在已披露的 3452 份无保留意见审计报告中，39 家上市公司被出具了带强调事项段的无保留意见审计报告，33 家上市公司被出具了带持续经营相关重大不确定性事项段的无保留意见审计报告。

1. 带强调事项段的无保留意见审计报告。对上市公司 2017 年度财务报表，注册会计师共出具带强调事项段的无保留意见审计报告（含同时包括强调事项段和持续经营事项段的审计报告）39 份；其中有 18 家的强调事项涉及“立案调查”或“诉讼、仲裁”，占比 46.15%，是出具带强调事项段的无保留意见审计报告最主要的原因，“涉及持续经营”或“重大重组”的有 7 家，是第二大原因（详见表 1-6）。

表 1-6 出具带强调事项段的无保留意见审计报告的主要原因

强调事项	立案调查	持续经营能力	其他	合计
数量	18	7	14	39
比例 (%)	46.15	17.95	35.9	100

2. 带与持续经营相关的重大不确定性的无保留意见审计报告。新审计报告准则要求在审计报告中，如果管理层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，33 家上市公司被出具了仅带持续经营相关重大不确定性事项段的无保留意见审计报告。

总体而言，2017 年上市公司非无保留意见审计报告比例上升，一定程度上反映出审计机构的执业态度更为谨慎，对财务报表信息质量把关更加严格。新审计报告准则的全面实施，尤其是在审计报告中增加“关键审计事项”，明显提升了审计报告的信息含量，进一步满足了资本市场改革与发展对高质量会计信息的需求。

## **分报告二：内部控制审计情况分析**

截至 2018 年 4 月 30 日，沪深两市共有 1763 家上市公司对外披露了 2017 年度内部控制审计报告，5 月 1 日至 8 月 30 日，有 8 家上市公司对外披露了 2017 年度内部控制审计报告。在 1771 家上市公司中，沪市主板 1243 家，深市主板 469 家，中小企业板 55 家，创业板 4 家。上市公司出具内部控制报告的比例由 2016 年度的 49.41% 升至 2017 年度的 50.42%。在上述 1771 家出具内部控制审计报告的上市公司中，有 1737 家的财务报表审计机构和内部控制审计机构为同一家事务所，占 98.08%，与 2016 年度基本持平。

## 一、内部控制审计报告意见类型

### (一) 内部控制审计报告意见类型总体情况

在 1771 份内部控制审计报告中，无保留意见的内部控制审计报告 1731 份（其中，带强调事项段的无保留意见内部控制审计报告 46 份），非无保留意见的内部控制审计报告 40 份，其中否定意见的审计报告 39 份，无法表示意见的审计报告 1 份，非无保留意见比例为 2.26%，与 2016 年度的 1.40% 相比明显上升，增幅为 61.43%。

### (二) 非标内部控制审计报告的数量和比例稳中有升

总体上，受主板上市公司分类分批实施企业内部控制规范体系的影响，以及资本市场对企业内部控制审计的日益重视，2011 至 2013 年度，上市公司内部控制非无保留意见审计报告比例持续上升，由 0.44% 升至 1.64%；2014 至 2016 年度，上市公司内部控制非无保留意见审计报告比例趋于平稳，每年均保持在 1.5% 左右，2017 年度，非无保留意见审计报告比例再次上升至 2.26%（详见表 2-1、图 2-1）。

表 2-1 2011—2017 年度上市公司内部控制审计报告意见类型

年度		无保留意见审计报告			非无保留意见审计报告			总计
		标准审计报告	强调事项段	小计	无法表示意见	否定意见	小计	
2017	数量	1685	46	1731	1	39	40	1771
	比例 (%)	95.14	2.60	97.74	0.06	2.20	2.26	100
2016	数量	1479	65	1544	0	22	22	1566
	比例 (%)	94.44	4.15	98.59	0	1.4	1.4	100

年度		无保留意见审计报告			非无保留意见审计报告			总计
		标准审计报告	强调事项段	小计	无法表示意见	否定意见	小计	
2015	数量	1444	70	1514	0	16	16	1530
	比例 (%)	94.38	4.58	98.96	0	1.04	1.04	100
2014	数量	1387	54	1441	4	20	24	1465
	比例 (%)	94.68	3.69	98.37	0.27	1.37	1.64	100
2013	数量	1096	35	1131	1	9	10	1141
	比例 (%)	96.06	3.07	99.13	0.09	0.79	0.88	100
2012	数量	940	21	961	0	3	3	964
	比例 (%)	97.51	2.18	99.69	0	0.31	0.31	100
2011	数量	224	4	228	0	1	1	229
	比例 (%)	97.82	1.75	99.57	0	0.44	0.44	100

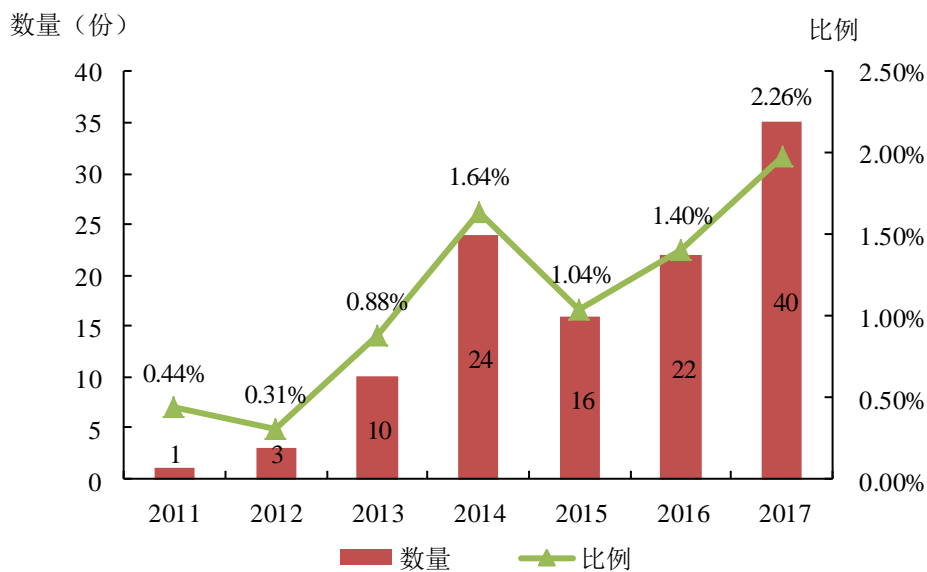


图 2-1 2011—2017 年度非标内部控制审计报告数量和比例变动趋势

## 二、非无保留内部控制审计报告分析

### （一）非无保留内部控制审计报告的公司板块分布

现阶段，中小板、创业板公司尚未被纳入内控规范体系的实

施范围，因此非无保留意见审计报告主要集中在沪市、深市主板上市公司。2017 年度，沪市主板上市公司被出具非无保留意见审计报告的比例为 1.69%，较上年增加 0.37%；深市主板上市公司被出具非无保留意见审计报告的比例为 2.58%，较上年减少 0.26%。此外，还有 4 家中小板上市公司被出具非无保留内部控制审计报告（详见表 2-2）。

表 2-2 2017 年度各板块上市公司内部控制审计报告意见类型

内部控制审计意见类型	沪市主板	深市主板	中小板	创业板	合计
（标准）无保留意见	1192	439	50	4	1685
带强调事项段的无保留意见	30	15	1	0	46
无保留意见小计	1222	454	51	4	1731
无法表示意见	0	1	0	0	1
否定意见	21	14	4	0	36
非无保留审计意见小计	21	15	4	0	40
总计	1243	469	55	4	1771
非标准审计意见比例	1.77%	3.20%	7.27%	0.00%	2.26%

## （二）非无保留内部控制审计报告的公司所在行业分布

就行业内非无保留意见内部控制审计报告比例而言，农、林、牧、渔业行业被出具非标内部控制审计报告的比例最高，达到 9.52%，其次，采掘业，制造业，信息传输、软件和信息技术服务业，以及房地产业等行业的非无保留意见内部控制审计报告比例也高于整体上市公司非无保留意见内部控制审计报告比例（2.26%）（详见表 2-3、图 2-2）。

表 2-3 2017 年度各行业上市公司内部控制审计报告意见类型

行业	非无保留报告数量	行业总数量	行业非标报告比例
制造业	23	949	2.42%
电力、热力、燃气及水生产和供应业	1	91	1.10%
交通运输、仓储业	1	77	1.30%
采掘业	3	64	4.69%
农、林、牧、渔业	2	21	9.52%
建筑业	1	51	1.96%
批发和零售贸易	2	130	1.54%
房地产业	3	115	2.61%
信息传输、软件和信息技术服务业	4	71	5.63%
<b>总体数量</b>	<b>40</b>	<b>1771</b>	<b>2.26%</b>

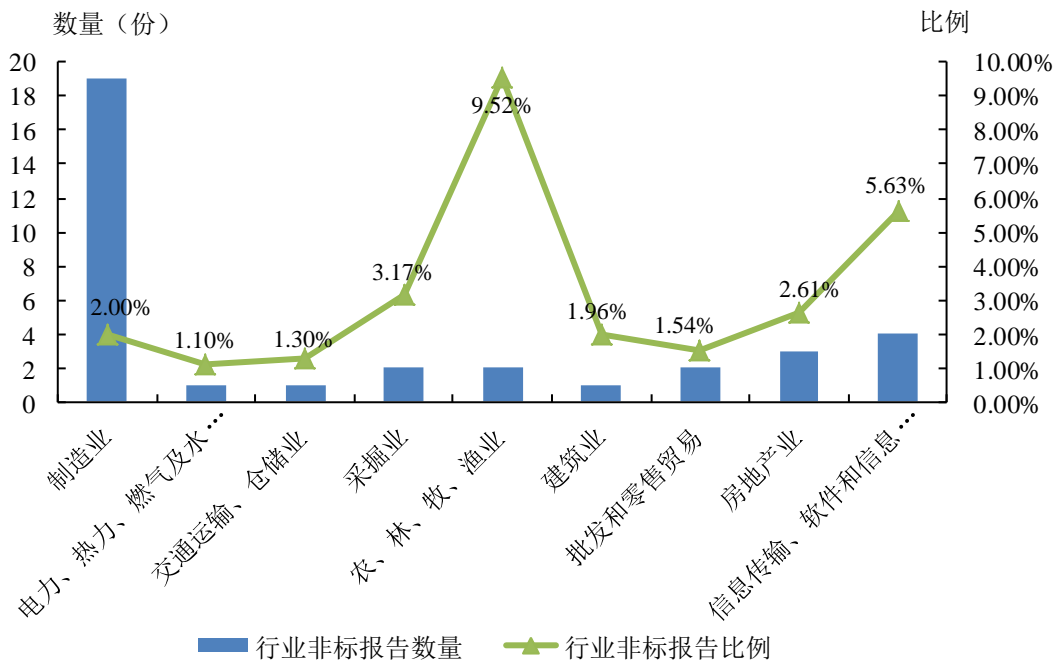


图 2-2 2017 年度各行业非标内部控制审计报告数量和比例

### (三) 非无保留意见内部控制审计报告披露的主要事项

1. 否定意见内部控制审计报告披露的非标事项。在全部 40



份非无保留内控审计报告中，有 39 份否定意见的审计报告，其中，22 份涉及资产减值问题，18 份涉及关联方及其关联方交易问题，12 份涉及对子公司或部分业务缺乏监控的问题，9 份涉及业绩预盈公告重大偏差问题（详见表 2-4）。

表 2-4 导致否定意见内控审计报告披露的主要事项

导致否定意见的内部控制缺陷	相关资产减值	关联方及其关联方交易	对子公司或业务缺乏监控	业绩预盈公告重大偏差	信息披露内部审计及露	其他
主要原因	22	18	12	9	8	13

在否定意见内控审计报告披露的主要事项中，以下几种情形具有代表性：

（1）公司连续两年对业绩预告进行更正。2018 年 3 月，公司发布《关于 2017 年年度业绩预告更正公告》，对 2018 年 1 月披露的 2017 年度业绩预告进行了更正，连续两年更正业绩预告表明公司针对重大会计事项的判断的内部控制存在重大缺陷，与之相关的财务报告内部控制失效。

（2）对重要子公司失去控制。公司在《对子公司的管控》循环管理运行中存在重大缺陷，致使其控股子公司财务报表未纳入合并财务报表范围，导致公司 2017 年度财务报表所反映的经营成果未包含对某子公司的投资损益，同时影响财务报表中长期股权投资的计价，导致相关的财务报告内部控制执行失效。

（3）管理层凌驾于内部控制之上。公司原董事长主导的公司多项对外投资、签署业务合同并支付相关款项、私自使用公司及相关子公司公章违规代表公司签订对外担保协议等行为，实际

凌驾于公司内部控制之上，导致内部控制失效，致使公司产生重大损失。

(4) 财务报表编制错误。公司在编制财务报告时，未能按照与部分金融及非金融机构签订的借款合同足额计提借款费用，构成内部控制重大缺陷，内部控制在运行过程中未能发现该错报。

(5) 公司财务核算存在重大缺陷，导致前期重大会计差错更正。公司 2017 年期初债权需在 2016 年度全额计提坏账准备，公司追溯调整调减净利润占调整后归母净利润的 61.31%。公司内部控制在运行过程中未能发现该项重大会计错报。

## 2. 无法表示意见内部控制审计报告披露的非标事项。

在全部 40 份非无保留内控审计报告中，仅有 1 份无法表示意见的审计报告。

导致无法表示意见内控审计报告的主要事项为：治理层、管理层、监事会的关键成员，涉嫌背信损害上市公司利益罪被公安局刑事拘留的期后事项对被审计单位 2017 年 12 月 31 日财务报告内部控制有效性的影响程度，不能确定。

## (四)非无保留内部控制审计报告对应的财务报表审计报告

2017 年度，40 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 15 家公司的财务报表审计报告为标准无保留意见（其中 3 家公司为带强调事项段的无保留意见，1 家公司为带持续经营事项段的无保留意见）；25 家公司为非无保留审计意

见（其中 13 家为保留意见，12 家为无法表示意见，详见表 2-5）

表 2-5 2017 年度非标内部控制审计报告与对应的财务报表审计报告

内部控制审计		财务报表审计	
意见类型	数量	意见类型	数量
否定意见	39	标准无保留意见	11
		带强调事项段的无保留意见	3
		带持续经营事项段的无保留意见	1
		保留意见	13
		无法表示意见	11
无法表示意见	1	无法表示意见	1

与 2017 年度上市公司非无保留意见审计报告比例上升相一致，非无保留内部控制审计报告比例的上升在一定程度上反映出审计机构的执业态度更为谨慎，对被审计单位内部控制的关注更为深入细致，为报表使用者了解上市公司可能存在的潜在错报风险提供了更有价值的信息。

### 分报告三：年报审计市场情况分析

2017 年年报审计工作期间，40 家证券所共完成 3512 家上市公司的 2017 年度财务报表审计业务和 1771 家上市公司的 2017 年度内部控制审计业务，分别较 2016 年度增长 11.74%、12.73%。随着上市公司家数的增加，上市公司年报审计市场规模进一步扩大。

#### 一、上市公司年报审计业务分布

### （一）上市公司财务报表审计业务继续集中于大型证券所

图 3-1 显示，承接上市公司 2017 年度财务报表审计业务数量最多的 10 家事务所，共为 2424 家公司出具了审计报告，占上市公司总数的 69.02%。2011 至 2016 年度，该数字分别为 1305 家、1592 家、1722 家、1821 家、1970 家和 2185 家，占当年上市公司总数的比例分别为 55.25%、63.86%、67.88%、68.28%、69.32%和 69.65%。上市公司年报审计业务最多的 10 家事务所的客户数量和比重保持逐年上升的趋势，平均每家上市公司财务报表审计业务量为 242.4 家，明显高于行业平均水平（2017 年度平均每家证券所上市公司财务报表审计业务量为 87.8 家）。

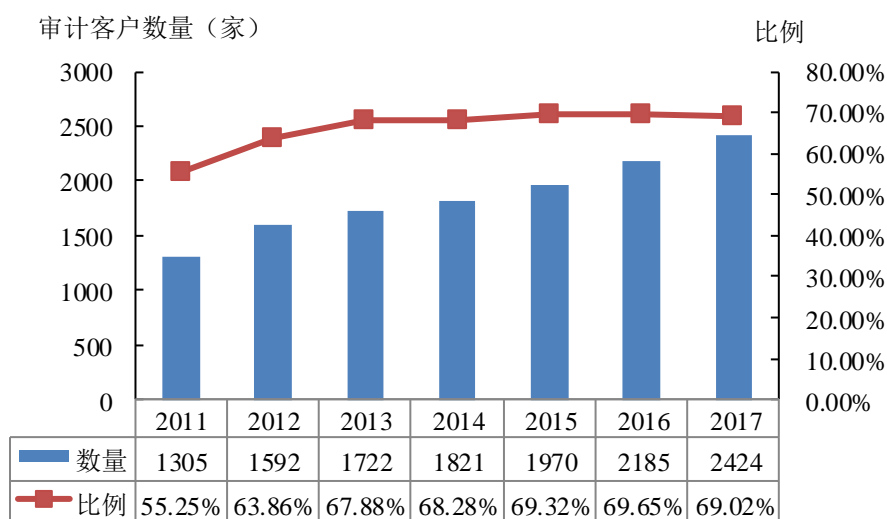


图 3-1 财务报表审计业务客户最多的 10 家证券所客户数量

承接上市公司 2017 年度财务报表审计业务数量最多的 10 家事务所为除“国际四大”中国成员所之外的其他证券所（以下简称其他证券所）。“国际四大”中国成员所的上市公司财务报表审计客户数量合计为 215 家，占比 6.12%。

值得注意的是，虽然 2017 年度审计业务最多的上述前 10 家证券所上市公司客户数量占比 69.02%，但其审计的上市公司收入占比 36.16%、利润总额占比 27.36%、资产总额占比 13.57%；“国际四大”中国成员所上市公司数量仅占 6.12%，但其审计的上市公司收入占比 53.58%、利润总额占比 65.27%、资产占比 82.91%（详见表 3-1）。

表 3-1 2017 年度财务报表审计客户数量及规模

会计师事务所	(标准)无保留意见报告数量	非无保留意见报告数量	合计	上市公司总收入(亿元)	上市公司净利润(亿元)	上市公司总资产(亿元)
立信	571	6	577	31,074.92	2,645.78	82,138.98
天健	392	2	394	19,471.17	1,341.91	32,757.33
瑞华	337	3	340	24,704.13	1,771.55	52,373.80
大华	224	4	228	11,474.96	615.59	20,910.90
信永中和	215	4	219	13,739.29	1,268.77	38,048.26
致同	175	3	178	16,979.42	601.80	27,109.83
大信	134	3	137	5,993.80	335.45	12,059.29
中审众环	123	2	125	7,761.23	582.35	15,661.99
天职国际	115	1	116	5,464.92	398.01	10,848.26
华普天健	110	0	110	5,135.37	311.95	8,110.38
小计	2396	28	2424	141,799.21	9,873.16	300,019.02
占比(%)	69.41%	46.67%	69.02%	36.16%	27.36%	13.57%
普华永道中天	64	2	66	90,986.89	9,979.42	832,472.03
德勤华永	63	0	63	35,426.86	4,150.99	365,646.67
安永华明	59	0	59	42,032.42	4,277.16	218,249.14
毕马威华振	27	0	27	41,684.68	5,142.75	417,281.17
小计	213	2	215	210,130.85	23,550.32	1,833,649.01
占比(%)	6.17%	3.33%	6.12%	53.58%	65.27%	82.91%
合计	3452	60	3512	392,179.20	36,079.66	2,211,662.88

## (二) 证券所之间的年报审计客户行业分布存在差异

“国际四大”中国成员所审计客户主要集中在金融、保险业和交通运输、仓储业。2017年，“国际四大”中国成员所在金融、保险业的市场占有率为49.35%，在交通运输、仓储业的市场占有率为17.17%，在农、林、牧、渔业，传播与文化等行业市场占有率较低。其他证券所审计客户主要集中在制造业，信息技术业，农、林、牧、渔业，水利、环境和公共设施管理业，以及文化、体育和娱乐业，其市场占有率均超过95%（详见表3-2）。

表3-2 2017年度证券所的客户行业分布

行业	其他证券所		“国际四大”中国成员所	
	客户数量	市场占有率	客户数量	市场占有率
制造业	2151	96.33%	82	3.67%
信息传输、软件和信息技术服务业	242	96.41%	9	3.59%
批发和零售贸易	149	91.98%	13	8.02%
房地产业	109	87.90%	15	12.10%
居民服务、修理和其他服务业	0	0.00%	1	100.00%
电力、煤气及水的生产和供应业	97	91.51%	9	8.49%
水利、环境和公共设施管理业	44	97.78%	1	2.22%
科学研究和技术服务业	45	95.74%	2	4.26%
交通运输、仓储业	82	82.83%	17	17.17%
采矿业	64	86.49%	10	13.51%
建筑业	90	93.75%	6	6.25%
住宿和餐饮业	7	77.78%	2	22.22%
农、林、牧、渔业	41	97.62%	1	2.38%
租赁和商务服务业	42	89.36%	5	10.64%
文化、体育和娱乐业	56	96.55%	2	3.45%
金融、保险业	41	50.62%	40	49.38%

行业	其他证券所		“国际四大”中国成员所	
	客户数量	市场占有率	客户数量	市场占有率
卫生和社会工作	9	100.00%	0	0.00%
教育	3	100.00%	0	0.00%
综合	23	100.00%	0	0.00%
合计	3305	94.27%	215	6.13%

## 二、上市公司年报审计业务收费

披露 2017 年财务报表审计报告的 3512 家上市公司，均披露了财务报表审计费用信息，支付的财务报表审计费用总额约为 548,281.60 万元，平均每家上市公司支付 156.12 万元。在披露 2017 年内部控制审计报告的 1711 家上市公司中，共有 1447 家披露了内部控制审计费用信息，支付的内部控制审计费用总额约为 71,748.38 万元，平均每家上市公司支付 49.58 万元。

### （一）上市公司财务报表审计收费有所提高

2017 年度，上市公司财务报表审计收费户均 156.12 万元，较 2016 年度的 151.38 万元上升 3.13%。除沪市主板收费户均减少了 1.22%外，深市主板、中小板和创业板的收费户均均较 2016 年度有所上升，其中创业板增幅最大，增幅 11.07%（详见表 3-3、图 3-2）。

表 3-3 2010—2017 年度各板块财务报表审计收费情况（单位：万元）

年度	财务报表审计收费					
	板块	沪市主板	深市主板	中小板	创业板	合计
2017	收费合计	318,255.98	69,078.39	100,234.49	60,712.74	548,281.60
	数量	1,411	476	907	718	3,512
	户均收费	225.55	145.12	110.51	84.56	156.12

年度	财务报表审计收费					
	板块	沪市主板	深市主板	中小板	创业板	合计
2016	收费合计	280,005.21	61,350.67	87,706.59	45,827.72	474,890.19
	数量	1,225	477	833	602	3,137
	户均收费	228.58	128.62	105.29	76.13	151.38
2015	收费合计	251,829.10	54,434.31	69,048.13	33,729.18	409,040.72
	数量	1,085	478	782	497	2,842
	户均收费	232.10	113.88	88.30	67.87	143.93
2014	收费合计	232,002.90	50,798.14	57,660.82	24,950.87	365,412.73
	数量	1,012	479	736	416	2,643
	户均收费	229.25	106.05	78.34	59.98	138.26
2013	收费合计	227,379.71	47,133.55	51,116.90	19,528.37	345,158.53
	数量	956	479	713	375	2523
	户均收费	237.84	98.4	71.69	52.08	136.8
2012	收费合计	229,528.46	43,952.19	45,522.81	17,062.30	336,065.76
	数量	944	476	690	350	2460
	户均收费	243.14	92.34	65.98	48.75	136.61
2011	收费合计	219,783.78	39,264.00	30,382.20	10,858.83	300,288.81
	数量	916	440	485	227	2068
	户均收费	239.94	89.24	62.64	47.84	145.21
2010	收费合计	131,506.08	36,346.43	21,615.55	7,718.89	197,186.95
	数量	885	476	378	133	1,872
	户均收费	148.59	76.36	57.18	58.04	105.33



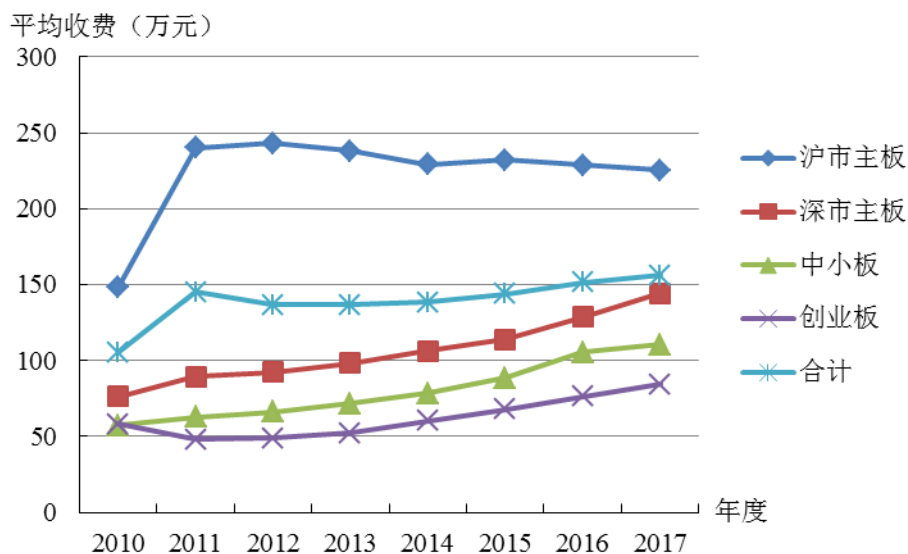


图 3-2 2010—2017 年度各板块财务报表审计收费户均水平变动趋势

2017 年绝大部分证券所的上市公司财务报表审计收费户均水平相比 2016 年有所上升，其中，仅有上会、安永华明、中天运、立信中联、德勤华永等 5 家证券所收费户均水平有所下降，分别为-17.35%、-11.52%、-10.21%、-8.32%、-5.00%；中喜、中兴华、利安达、北京天圆全等 4 家证券所收费户均上升比例超过 20%，分别为 33.20%、32.54%、30.07%、22.84%（详见表 3-4）。

表 3-4 2016—2017 年各证券所财务报表审计平均收费情况（单位：万元）

序号	会计师事务所	2017 年财务报表 审计收费户均	2016 年财务报表 审计收费户均	收费户均 升降比例
1	安永华明	803.76	908.46	-11.52%
2	北京天圆全	115.33	93.89	22.84%
3	北京兴华	86.31	77.70	11.08%
4	北京永拓	68.42	67.44	1.45%
5	北京中证天通	95.90	90.39	6.10%
6	毕马威华振	1511.90	1483.07	1.94%
7	大华	93.36	92.00	1.48%
8	大信	90.91	84.44	7.66%
9	德勤华永	479.69	504.92	-5.00%

序号	会计师事务所	2017年财务报表 审计收费户均	2016年财务报表 审计收费户均	收费户均 升降比例
10	福建华兴	86.20	78.66	9.58%
11	广东正中珠江	125.59	111.65	12.48%
12	华普天健	102.23	93.46	9.39%
13	江苏公证天业	77.06	70.32	9.57%
14	江苏苏亚金诚	122.84	103.00	19.26%
15	立信	117.62	110.00	6.93%
16	立信中联	186.33	203.25	-8.32%
17	利安达	73.71	56.67	30.07%
18	普华永道中天	1182.32	1162.23	1.73%
19	瑞华	117.93	111.38	5.88%
20	山东和信	98.60	97.00	1.65%
21	上会	94.60	114.45	-17.35%
22	四川华信	106.88	102.23	4.54%
23	天衡	105.17	97.72	7.63%
24	天健	112.19	100.20	11.96%
25	天职国际	93.49	92.23	1.37%
26	希格玛	78.67	68.44	14.95%
27	信永中和	104.82	101.51	3.26%
28	亚太集团	104.48	89.65	16.55%
29	致同	127.44	122.34	4.17%
30	中汇	87.01	77.13	12.82%
31	中勤万信	82.21	76.45	7.54%
32	中审华	77.66	67.50	15.04%
33	中审亚太	69.29	57.75	19.98%
34	中审众环	94.32	88.83	6.18%
35	中天运	117.68	131.07	-10.21%
36	中喜	98.43	73.90	33.20%
37	中兴财光华	108.15	107.77	0.35%
38	中兴华	97.94	73.90	32.54%
39	中准	86.84	73.53	18.10%
40	众华	86.85	80.33	8.11%

序号	会计师事务所	2017年财务报表 审计收费户均	2016年财务报表 审计收费户均	收费户均 升降比例
	合计平均	156.12	151.61	3.13%

此外，在同时单独披露 2016 年度和 2017 年度财务报表审计收费的 3127 家上市公司中，审计收费户均上升的有 1471 家，审计收费户均持平的有 1409 家，审计收费户均下降的有 247 家。

其中，2017 年审计收费上升比例超过 200% 的有 26 家，上升比例最高的达 1217.5%。审计收费上升的主要原因为上市公司发生重大资产重组或并购、经营业绩提升。

审计收费下降超过 50% 的有 22 家，下降比例最高的达 89.06%<sup>2</sup>。审计收费下降的主要原因主要为重大资产重组、招投标审计轮换、经营业绩下降（扣除非经常性损益净利润下滑）。

## （二）上市公司内部控制审计户均收费有所上升

2017 年度，上市公司内部控制审计收费户均 49.58 万元，较 2016 年度的 44.66 万元增加 4.84 万元，上升 11.01%。（详见表 3-5 和图 3-3）。

表 3-5 2011—2017 年度各板块内部控制审计收费情况(单位：万元)

年度	内部控制审计收费					
	板块	沪市主板	深市主板	中小板	创业板	合计
2017	收费合计	55,955.00	11,908.55	1786.63	1773.2	71,423.38
	数量	1119	260	47	21	1,447
	户均收费	50.05	46.34	38.01	84.44	49.58
2016	收费合计	51,510.44	11,829.31	1158	209	64,706.75
	数量	1089	329	27	4	1,449

<sup>2</sup> 不含上一年度审计收费披露为 IPO 审计收费的上市公司

年度	内部控制审计收费					
	板块	沪市主板	深市主板	中小板	创业板	合计
	户均收费	47.30	35.96	42.89	52.25	44.66
2015	收费合计	48,449.99	11,412.74	896.17	49	60,807.90
	数量	973	321	22	2	1,318
	户均收费	49.79	35.55	40.74	24.50	46.14
2013	收费合计	41,198.54	9,645.60	836	0	51,680.14
	数量	835	286	18	0	1,139
	户均收费	49.34	33.73	46.44	0	45.37
2012	收费合计	35,873.83	7,381.48	832.17	0	44,087.48
	数量	667	214	30	0	911
	户均收费	53.78	34.49	27.74	0	48.39
2011	收费合计	28,816.34	2,913.30	160	0	31,889.64
	数量	498	76	7	0	581
	户均收费	57.86	38.33	22.86	0	54.89

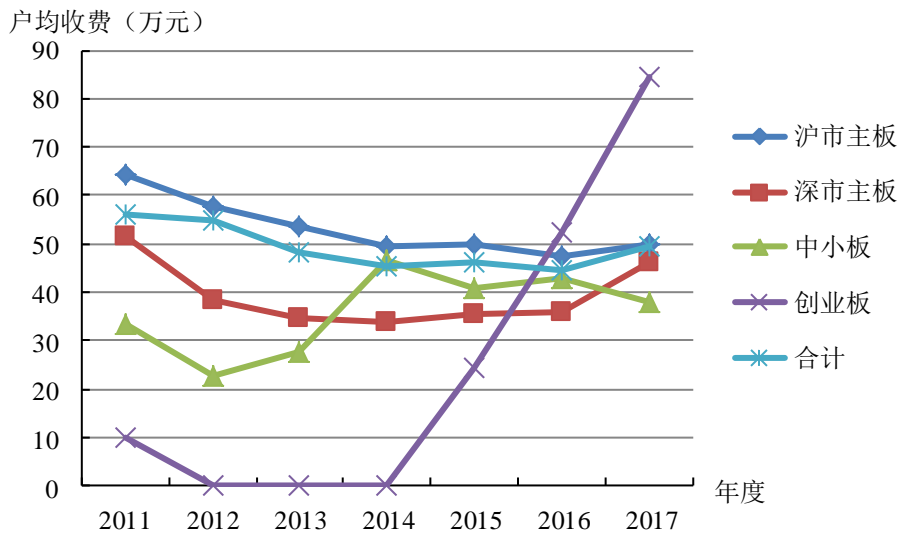


图 3-3 2011—2017 年度各板块内部控制审计收费户均变动趋势

### (三)上市公司审计收费与国内生产总值变动趋势高度一致

2006 至 2017 年度，上市公司审计收费与国内生产总值变动趋势基本一致。相关分析显示，上市公司财务报表审计收费与国

内生产总值相关系数为 0.9421，且显著，上市公司审计收费总额（财务报表审计收费与内部控制审计收费之和）与国内生产总值相关系数为 0.9579 且显著，表明审计收费与国内生产总值高度相关（详见表 3-5）。

表 3-5 审计收费与国内生产总值相关分析

	财务报表审计收费	审计收费总额
国内生产总值 相关系数 <sup>3</sup>	0.9421	0.9579
显著性	0.0000	0.0000

除 2010 年度外，审计收费与国内生产总值均呈现逐年上升的变动趋势，使用二项式函数拟合，财务报表审计收费与国内生产总值的拟合优度为 92.79%，审计收费总额与国内生产总值的拟合优度为 94.40%，表明上市公司审计收费与国内生产总值变动趋势存在高度一致性（详见图 3-4）。

<sup>3</sup> 使 Pearson 相关分析。

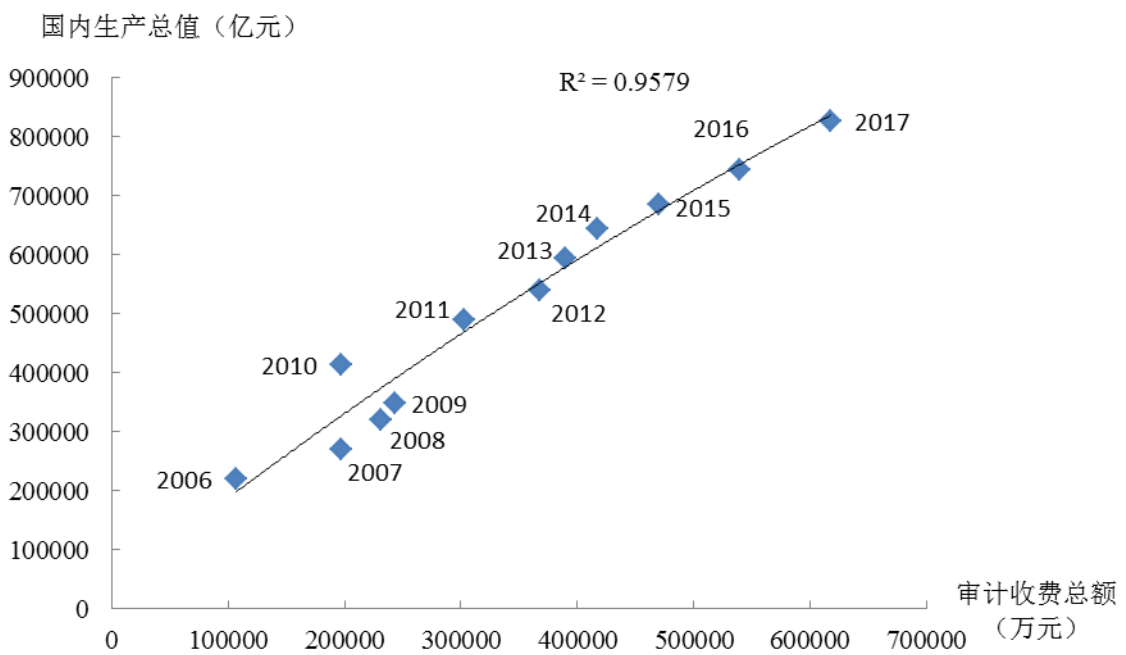
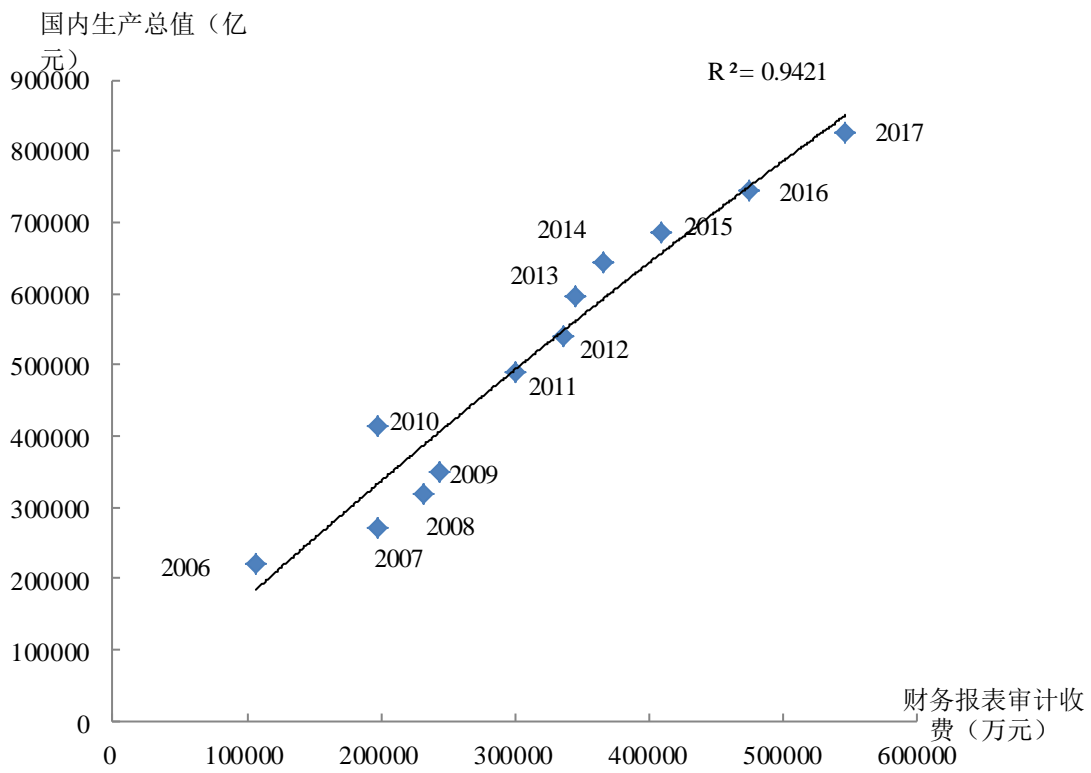


图 3-4 2006—2017 年度审计收费与国内生产总值变动趋势

#### （四）上市公司审计收费变动与居民消费价格指数变动趋势存在差异

2007 至 2017 年度，上市公司审计收费变动呈现较大的起伏波动，居民消费价格指数的变动则相对平缓，且二者变动趋势并不一致（详见图 3-5）。

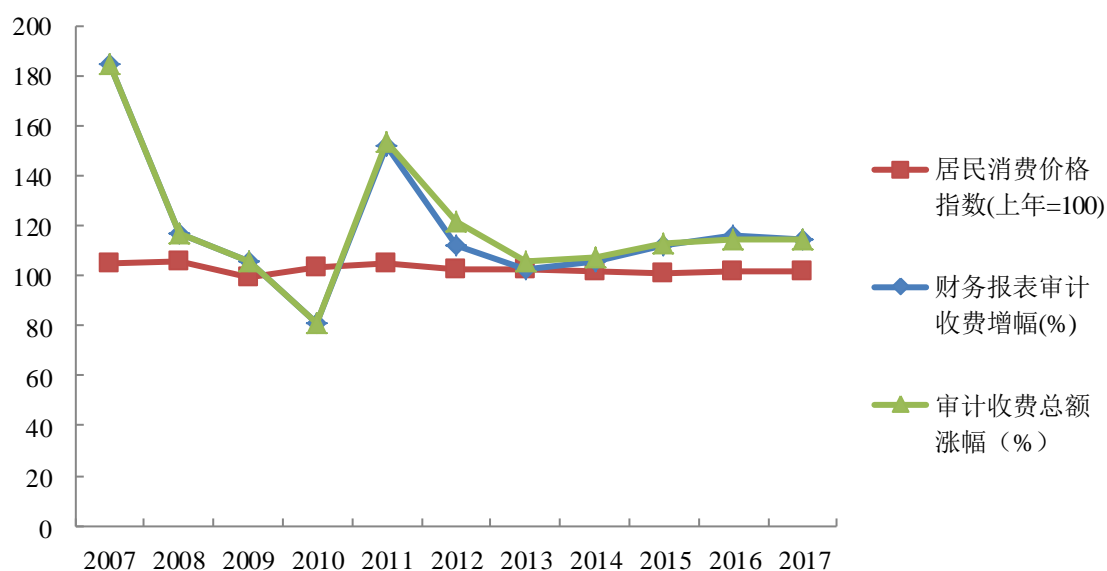


图 3-5 2007—2017 年度审计收费增减幅与居民消费价格指数变动趋势

#### （五）上市公司客户最多的 10 家证券所财务报表审计户均收费继续上升

从已披露数据看，2017 年度上市公司财务报表审计客户最多的 10 家证券所财务报表审计收费合计数占全部其他证券所审计收费总额的 75.89%，其户均收费为 109.45 万元，比全部其他证券所户均收费（106.13 万元）高 3.13%，比 2016 年上市公司财务报表审计客户最多的 10 家证券所平均收费（103.08 万元）增长 6.18%（详见表 3-6）。

表 3-6 2012—2017 年度上市公司客户最多的 10 家证券所

财务报表审计户均收费

年度	2017 年	2016 年	2015 年	2014 年	2013 年	2012 年
10 家证券所户均收费 (万元)	109.45	103.08	94.36	87.42	81.83	78.5
全部其他证券所户均 收费(万元)	106.13	98.99	90.79	83.83	78.42	73.9
10 家其他证券所户均 收费与全部其他证券 所户均收费差异(%)	3.13	4.13	3.93	4.28	4.36	6.22
10 家证券所收费占全 部其他证券所总收费 比例(%)	75.89	77.21	76.71	75.77	75.4	72.41

### (六) 大型审计客户集中于少数证券所

以财务报表审计收费为例，在审计费用超过 1 千万元的 41 家上市公司中，32 家上市公司为“国际四大”中国成员所客户，占比 80.49%。在不同财务报表审计收费水平下，“国际四大”中国成员所与其他证券所的客户占有量存在明显差别（详见图 3-6）。

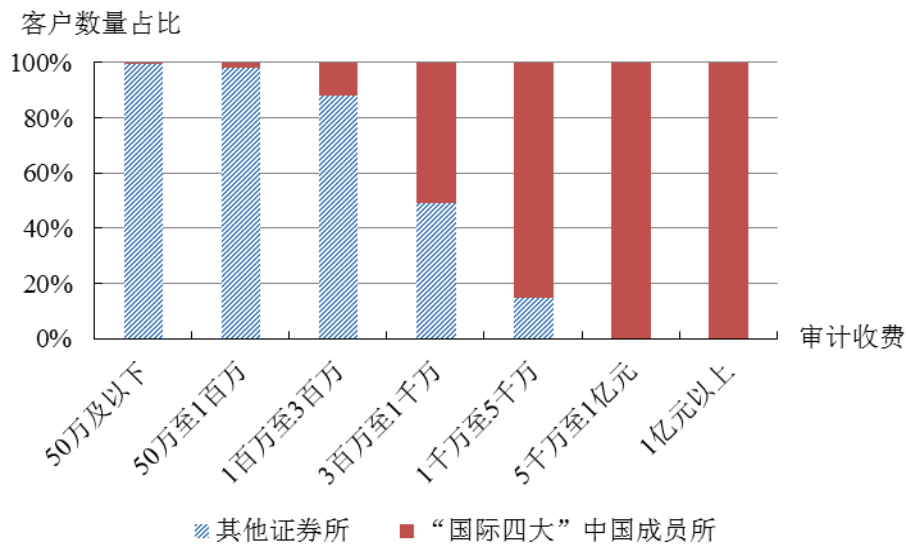


图 3-6 “国际四大”中国成员所与其他证券所客户审计收费比较

从审计市场情况来看，2017 年上市公司财务报表审计业务



继续集中在少数大型证券所，户均审计收费也有所上升。

### 三、审计机构变更情况分析

在披露 2017 年年报的 3505 家上市公司中，有 224 家变更了年报审计机构，占全部上市公司的 7.14%，变更财务报表审计机构的上市公司数量和比例都较 2016 年度（230 家，比例为 7.33%）有所下降。2006 至 2017 年度，上市公司变更年报审计机构的数量与比例呈现较大的起伏波动（详见图 3-7），自 2014 年以来趋于平稳。

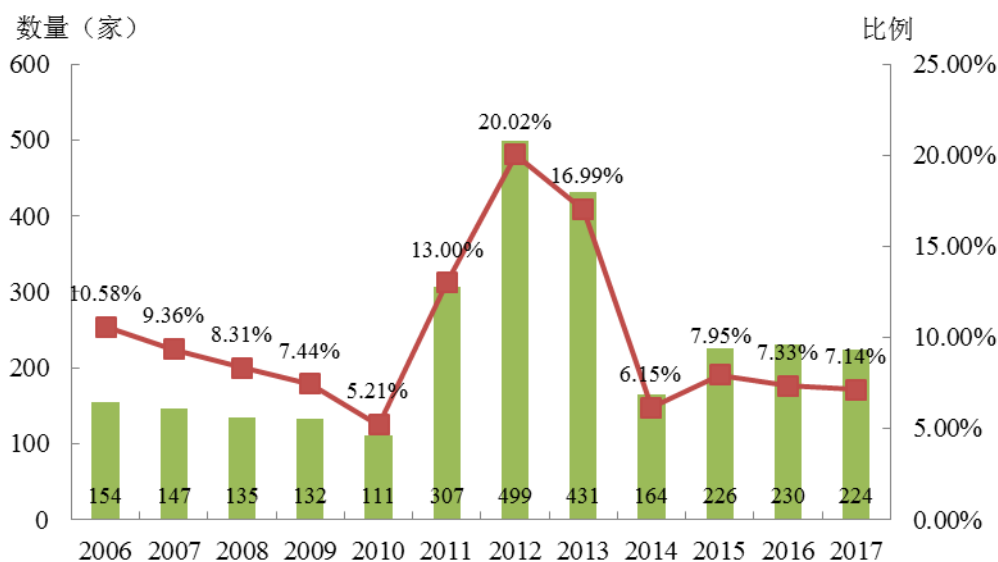


图 3-7 2006—2017 年度变更年报审计机构上市公司家数及比例

#### （一）上市公司变更年报审计机构原因分析

从证券所报备的年报审计业务变更信息来看，2017 年度上市公司变更事务所的原因主要包括：前任服务年限较长、前任事务所聘期已满、重大资产重组后重新选聘事务所、项目主要审计团队加入后任事务所等。其中，有 138 家上市公司变更年报审计

机构是由于前任审计服务年限较长或服务期限满，占 61.61%（详见表 3-8）。

表 3-8 上市公司变更审计机构原因统计

变更原因	上市公司数量	比例 (%)
审计服务年限较长或服务期限满	138	61.61
重大资产重组或公司发展需要	35	15.63
由于集团、控股股东要求或政府轮换规定	27	12.05
审计时间、资源安排或地域原因	10	4.46
公开选聘或招投标	7	3.13
其他	7	3.13
合计	224	100

## （二）变更审计机构的上市公司审计意见类型分析

2017 年度，变更年报审计机构的 224 家上市公司中，被出具非无保留意见审计报告的上市公司有 10 家，其中：4 家上市公司的财务报表被出具了无法表示意见的审计报告，6 家被出具了保留意见的审计报告。变更审计机构的上市公司非无保留意见审计报告比例为 4.46%，明显高于全部上市公司 1.15% 的非无保留意见审计报告比例。2010 至 2016 年度，变更年报审计机构的上市公司家数分别为 111 家、307 家、499 家、431 家、164 家、226 家和 230 家，被出具非无保留意见审计报告的公司家数分别为 20 家、23 家、24 家、23 家、16 家和 17 家，非无保留意见审计报告比例分别为 18.02%、7.49%、4.81%、5.34%、9.76%、7.52% 和 2.61%，均超过当年上市公司的整体非标准审计报告比例或非无保留意见审计报告比例。

变更事务所的上市公司被出具更高比例的非无保留意见审计报告，反映出上市公司有可能通过“炒鱿鱼，接下家”方式购买审计意见的做法，得到了一定程度的遏制。注册会计师在承接新业务时，能够遵循执业准则要求，揭示上市公司财务报表中存在的重大错报问题，发表恰当的审计意见。

（中注协业务监管部供稿，执笔人：殷德全 齐飞 杨启明）

---

未经中国注册会计师协会许可，任何单位或个人不得将本资料用于商业目的。作其他目的引用时，请予注明。  
网址：<http://www.cicpa.org.cn>  
责任编辑：研究发展部

地址：北京市海淀区西四环中路  
16号院2号楼  
邮政编码：100039  
电子邮箱：[yjzl@cicpa.org.cn](mailto:yjzl@cicpa.org.cn)

---