

2022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，证监会会计部组织专门力量对我国2022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，2022年度证券审计市场情况，2022年度审计报告分析以及证券市场审计执业问题等。

一、证券所基本情况

（一）证券所数量持续增加，首单证券业务以挂牌公司年报审计为主

截至2023年6月底，115家会计师事务所备案从事证券服务业务，较去年净增22家(新增23家，注销1家)，增幅达23.7%。新增证券所主要分布在北京（6家）、深圳(4家)、广东（2家）、湖南（2家）、宁波（2家），上海、浙江、山东、广西、天津、江苏、江西各1家，分布较为广泛。新增证券所首单证券服务业务主要包括挂牌公司年报审计（19家），债券发行人年报审计（3家）等，首单证券业务以挂牌公司年报审计为主。

（二）合伙人数量增长较快，部分新所执业人员较少

截至2023年6月底，证券所合伙人共5,702人，较上年增长8.0%，平均每家约50人。证券所注册会计师共35,551人，占全国执业注册会计师总人数的36.2%，较上年增长3.0%，平均每家约309人。新增证券所合伙人169人，平均每家约7

人，其中12家新增证券所合伙人仅为2人；新增证券所注册会计师551人，平均每家约24人，其中15家新增证券所注册会计师人数不足10人，执业人员较少。

（三）证券服务业务持续增长，头部所市场集中效应明显

2022年度，证券所收入总额为675.7亿元，较上年增长4.8%。其中，证券服务业务收入为220.6亿元，较上年增长7.6%，占收入总额的32.6%。上市公司审计客户超过100家或收入总额超过20亿元的15家会计师事务所（以下简称大所）证券服务业务收入184.4亿元，较上年度增长10.6%，占证券所证券服务业务收入的83.6%，市场集中度进一步提高；上市公司审计客户超过30家或收入总额超过5亿元的19家会计师事务所证券业务收入32.2亿元，较上年度增长1.8%，占证券所证券服务业务收入的14.6%；另外81家会计师事务所证券服务业务收入4.0亿元，占证券所证券服务业务收入的1.8%，证券业务收入增长较快。

（四）行政监管不断强化，证券交易场所自律监管持续加强

2022年度，证监会及其派出机构共对16家会计师事务所及其注册会计师进行了21家次、51人次的行政处罚，较2021年分别增加7家次、19人次。各证券交易场所共对8家会计师事务所及其注册会计师采取了10家次、21人次的纪律处分，较2021年分别增加6家次、11人次；对35家会计师事务所及其注册会计师采取了29家次、101人次的自律监管

措施，较2021年增加28家次、87人次，自律监管持续加强。

（五）民事责任追责持续加强，立体惩戒体系更加成熟

随着特别代表人诉讼制度的落地实施，会计师事务所在虚假陈述案中被判处承担连带民事赔偿责任的情况大幅增加。2020年至今，在已判决的虚假陈述民事赔偿案件中，要求会计师事务所承担赔偿责任的案件共14件，判决赔偿总金额达54.9亿元。2022年1月，《最高人民法院关于审理证券市场因虚假陈述引发的民事赔偿案件的若干规定》取消了原司法解释规定的行政刑事前置程序。2022年7月，证监会、财政部联合发布《关于证券违法行为人财产优先用于承担民事赔偿责任有关事项的规定》，明确了违法行为人所缴纳的行政罚没款用于承担民事赔偿责任的具体工作机制。随着相关法律法规落地实施，行政处罚、民事赔偿、刑事追责相互衔接的立体惩戒体系更加成熟。

（六）职业风险资金持续增加，投资者偿付能力有所增强

截至2022年底，78家证券所购买了职业责任保险，占全部证券所的67.8%，较去年增加了8家，职业保险累计赔偿限额总额共152.1亿元，较去年增长3.7%。其中职业保险累计赔偿限额在1亿元以上的证券所共29家，累计赔偿限额合计136.2亿元，占全部赔偿限额总额的89.5%。84家证券所计提了职业风险基金，占全部证券所的73.0%，较去年增加了22家；计提金额共17.0亿元，较去年增长13.4%。其中职

业风险基金1亿元以上的证券所共4家，计提总额6.7亿元，占全部职业风险基金总额的39.4%。55家证券所购买职业责任保险的同时计提了职业风险基金，占全部证券所的47.8%，不存在既未计提风险基金也未购买职业保险的证券所。

二、2022年度证券审计市场情况

截至2023年6月底，5,172家上市公司¹、6,310家挂牌公司披露了审计报告。上市公司方面，主板3,209家（包括B股12家）、创业板1,255家、科创板517家、北交所191家；挂牌公司方面，基础层4,414家、创新层1,896家。2022年度428家公司²首次公开发行上市，其中创业板150家、科创板124家、北交所83家、主板71家，本年IPO企业募集资金总额5,868.9亿元，较上年（5,371.5亿元）增加9.3%。

（一）市场集中度分析

市场集中度CR10指行业中按照某个指标排名前十位的会计师事务所的数据占整个行业的份额。

1.上市公司审计市场集中度稳中有升

年报审计市场方面，2022年度，按照会计师事务所收入总额、证券业务收入、上市公司客户数量计算的市场集中度CR10分别为63.9%、72.3%和69.7%，与上年相比，市场集中度均稳中有升。客户数量排名前十的会计师事务所均为本土所，其中天健、立信、大华、信永中和及容诚五家会计师事务所上市公司客户数量达2,567家，占全部上市公司客户数量的49.6%，头部事务所市场份额进一步提升，

¹本分析报告中上市公司均指截至2023年4月底已上市的公司，合计5,176家。

²含1家由北交所转板至科创板和2家由北交所转板至创业板的公司。

在上市公司客户数量方面优势明显。

2.挂牌公司审计市场集中度略有下降

2022年度，挂牌公司客户数量排名前十的会计师事务所承接3,398家挂牌公司年报审计，按照承接挂牌公司客户数量计算的市场集中度CR10为53.9%，与2021年的54.7%相比，市场集中度略有下降。

3.IPO审计市场集中度总体保持稳定，本土所业务排名靠前

IPO审计市场方面，2022年度，除由北交所转板至科创板和创业板的3家公司外，33家会计师事务所为425家IPO公司提供了审计服务，按IPO审计客户数计算的市场集中度CR10为80.9%，与上年（81.7%）基本持平。IPO审计客户数量排名前十的会计师事务所中9家为本土所，其中天健、立信、容诚、大华和天职国际五家会计师事务所IPO客户数量超过30家，合计261家，占比高达61.4%。

（二）审计收费分析

1.上市公司平均审计收费略微下降，低收费区间公司占比降低

2022年上市公司年报审计收费共计83.4亿元，同比增长6.1%，增幅低于上市公司数量增幅（7.5%），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2022年年报审计收费均值为162.3万元，较上年下降0.5%，中位数为95万元，与上年持平。2022年年审低收费区间（审计收费50万以下）上市公司数量占比为7.4%，较上年7.8%有所降低，

一定程度反映出上市公司审计低收费情况有所减少。

2023年5月4日，财政部、国务院国资委、证监会联合印发《国有企业、上市公司选聘会计师事务所管理办法》，上市公司自2023年开始选聘会计师事务所应从审计费用报价、会计师事务所的资质条件、执业记录、质量管理水平、工作方案、人力及其他资源配备、信息安全管理、风险承担能力水平等多方面进行评价打分，上市公司应按规定计算审计费用报价得分，审计费用可根据业务规模、业务复杂程度等合理调整，上市公司审计低收费情形将进一步减少。

2.挂牌公司整体审计收费水平有所提升，审计收费集中度有所下降

2022年挂牌公司年报审计收费共计11.2亿元，较上年增长2.4%，审计收费均值为17.9万元，较上年增长6.1%，中位数为15万元，较上年增长3.8%。本年挂牌公司总量有所减少，审计收费总体有所上升。审计收费排名前十的会计师事务所审计收费合计为6.3亿元，占全部挂牌公司审计收费的55.8%，较2021年的57.1%略有下降，审计收费集中度有所下降。

3.IPO审计收费情况有所改善，单个项目受业务规模、审计复杂程度影响金额差异较大

2022年，425家IPO公司审计收费共计42.8亿元，同比下降7.0%，审计收费均值为1,007.4万元，较上年（934.5万元）上升7.8%，中位数为972.4万元，较上年（880.5万元）上升

10.4%，均值及中位数均有所上升。本年IPO审计收费在2,000万以上的公司为17家，较上年（12家）增加5家，占比4.0%；审计收费在1,000万元（含）至2,000万元之间的公司为188家，较上年（36家）增加152家，占比44.2%。各证券所客户收费均值分布在170万元至1,486万元，差异较大，主要系IPO公司业务规模、复杂程度差异所致。

（三）会计师事务所变更情况分析

2022年，403家上市公司和964家挂牌公司变更2022年度会计师事务所（以下简称换所），结合换所数量、审计收费、审计意见等分析，2022年度上市公司及挂牌公司换所呈现以下特点：

1.换所公司数量下降，异常换所风险有所收敛

换所原因主要包括自身发展及审计工作需要、满足监管轮换规定、审计团队换所、与前任会计师事务所存在分歧等。403家上市公司和964家挂牌公司换所，分别较上年减少46家、167家，降幅为10.2%、14.8%，换所公司数量有所下降。异常换所通常包括近两年连续换所、一年内多次换所、被出具非标意见后换所等情形，2022年较上年均有所减少，异常换所风险有所收敛。

2.近七成公司换所后审计收费持平或上涨，审计费用变动多集中在20%以内

换所上市公司³中，129家审计收费有所增长，133家与去年持平，128家有所下降，近七成换所上市公司审计收费

³截至2023年6月底，换所上市公司中3家未披露2022年审计收费，10家未披露2021年审计收费，因此未纳入比较范围。

持平或上涨。换所挂牌公司⁴中，287家公司审计收费有所增长，404家与去年持平，247家有所下降。从换所后审计费用看，277家上市公司及613家挂牌公司审计费用变动幅度在20%以内，分别占比71.0%、65.4%，主要系审计工作量变化导致。

3.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

从换所公司2022年审计意见看，48家上市公司被出具非标意见，占换所上市公司总数的12.0%，高于上市公司总体非标意见占比（4.6%）；192家挂牌公司被出具非标意见，占换所挂牌公司总数的19.9%，同样高于挂牌公司总体非标意见占比（12.1%），换所公司整体非标意见占比均较高。从审计意见变化情况看，364家上市公司换所后审计意见保持不变，18家意见加重，19家意见减轻，2家截至2023年6月底未出具意见；818家挂牌公司审计意见保持不变，88家意见加重，58家意见减轻，换所后审计意见加重或不变的上市公司及挂牌公司占比均接近95%，换所后审计意见未明显减轻。

⁴截至2023年6月底，换所挂牌公司中26家未披露2022年审计收费，因此未纳入比较范围。

三、2022年度审计报告分析

(一) 审计意见

1. 上市公司审计意见

截至2023年6月底，5,172家上市公司披露了审计报告。从审计意见看，5,039份审计报告为无保留意见（带有解释性说明的无保留意见104份）、96份为保留意见、37份为无法表示意见，分别占比97.4%、1.9%和0.7%，非标意见总计237份，占比4.6%。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”，2022年度上市公司年报审计意见具体情况如下表所示。

表3.1 2022年度上市公司年报审计意见类型

审计意见类型	2022年度		2021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	5,039	97.4%	4,663	97.0%	376	8.1%
其中：带有解释性说明的无保留意见	104	2.0%	108	2.2%	-4	-3.7%
二、非无保留意见	133	2.6%	142	3.0%	-9	-6.3%
其中：保留意见	96	1.9%	98	2.1%	-2	-2.0%
无法表示意见	37	0.7%	43	0.9%	-6	-14.0%
否定意见	0	0.0%	1	0.0%	-1	100.0%
非标意见合计	237	4.6%	250	5.2%	-13	-5.2%
总体合计	5,172	100.0%	4,805	100.0%	367	7.6%

(1) 上市公司非标意见数量及占比均下降，信息披露质量不断提高

上市公司2022年审计报告中，非标意见237份，占比4.6%，同比下降0.6个百分点。非标意见数量及占比下降受多种因素影响，一是注册制下上市公司数量快速增长，

2022年同比增长360家，增幅为7.5%，计算基数加大；二是退市改革已见成效，2022年29家公司涉及非标意见退市，此类公司退市后对全市场非标意见占比产生缓释作用；三是随着债务重组、新增贸易业务等会计问题口径更加明确，上市公司财务信息披露质量有所提高。非标意见下降与上市公司整体质量提升关系密切。

（2）涉审计意见退市比例高，推动退市常态化作用显著

2023年44家退市公司中，21家公司因触及财务类退市指标退市，其中17家因被出具非无保留审计意见而退市，审计意见退市的公司占比为81.0%，较上年的72.5%进一步提升，另有18家公司因被出具无法表示意见被实施*ST，体现出相关会计师事务所能够发挥资本市场“看门人”作用，独立客观公正发表审计意见，助力退市公司应退尽退，维护资本市场秩序。

（3）大所非标报告比例与上年持平，风险公司向中小所聚集

从会计师事务所来看，大所审计4,105家上市公司，出具124份非标报告，非标报告占比3.0%，与上年持平，非标报告占比维持较低水平与大所主动辞退高风险客户、降低风险敞口密切相关；中小所审计1,067家上市公司，出具113份非标意见，非标报告占比10.6%，远高于大所，但与上年相比（12.6%）呈下降趋势。从客户风险结构来看，大所ST公司客户占比仅为1.8%，中小所ST公司客户占比为6.8%，

反映出风险公司向中小所聚集。

（4）持续经营问题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、内部控制存在重大缺陷等。99份非标报告涉及持续经营相关问题，较上年下降15份，其中48份为带持续经营重大不确定性段落的无保留意见，20份为保留意见，31份为无法表示意见。

（5）一人签署多家上市公司审计报告情况有所改善

注册会计师签署报告家数受到会计师事务所一体化管理程度、上市公司规模大小、审计项目复杂程度、审计团队人数等多种因素影响。2022年年报审计中，5,662名注册会计师签署了5,172家上市公司的年度审计报告，人均签署报告1.9份，与上年基本持平；签署家数超10家的注册会计师从4名减少至2名，最高签署家数从12家减少到11家，一人签署多家上市公司审计报告的情况有所改善。

2.挂牌公司审计意见分析

截至2023年6月底，6,310家挂牌公司披露了审计报告。从审计意见看，6,017份审计报告为无保留意见（带有解释性说明的无保留意见468份）、221份为保留意见、71份为无法表示意见、1份为否定意见，分别占比95.4%、3.5%、1.1%和0.02%；非标意见总计761份，占比12.1%。2022年度挂牌公司年报审计意见具体情况如下表所示。

表3.2 2022年度挂牌公司年报审计意见类型

审计意见类型	2022年度		2021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	6,017	95.4%	6,201	95.4%	-184	-3.0%
其中：带有解释性说明的无保留意见	468	7.4%	486	7.5%	-18	-3.7%
二、非无保留意见	293	4.6%	301	4.6%	-8	-2.7%
其中：保留意见	221	3.5%	192	3.0%	29	15.1%
无法表示意见	71	1.1%	106	1.6%	-35	-33.0%
否定意见	1	0.0%	3	0.0%	-2	-66.7%
非标意见合计	761	12.1%	787	12.1%	-26	-3.3%
总体合计	6,310	100.0%	6,502	100.0%	-192	-3.0%

(1) 连续两年非标意见公司在非标意见公司中占比近七成，首次被出具非标意见的公司占比有所降低

本年被出具非标意见的761家挂牌公司中，520家公司近两年连续被出具非标意见，占比68.3%，较上年460家、占比58.5%有所增长。此外，241家公司首次被出具非标意见，占非标意见公司总数的31.7%，较2021年327家的占比（41.6%）有所下降，其中，163家为带有解释性说明的无保留意见，64家为保留意见，14家为无法表示意见。

(2) 大所出具非标意见占比下降

挂牌公司审计数量排名前十的会计师事务所2022年共出具390份非标意见，较去年减少62家，占其挂牌公司审计客户数量的11.5%，较去年12.7%有所下降，低于总体非标占比12.1%。中小所审计2,912家公司，出具371份非标意见，非标报告占比12.7%。

(3) 持续经营问题为最主要非标事项

挂牌公司导致持续经营能力存在重大不确定性的原因主要包括持续亏损或大额亏损、收入大幅下降、业务停滞、

转型失败；流动负债大于流动资产、偿债压力大；诉讼仲裁或立案调查、银行账户被冻结、结余货币资金较少等。在761份非标报告中，527家公司被出具带有持续经营相关的重大不确定性事项段的审计报告，占比69.3%，其中416家为带有解释性说明的无保留意见，91家为保留意见，20家为无法表示意见。与上市公司一致，持续经营问题为挂牌公司最主要非标事项。

（二）关键审计事项

1.上市公司关键审计事项

2022年度，5,134份年度审计报告共包含10,055项关键审计事项，其中收入确认4,548项、资产减值4,186项、资产确认431项、企业合并及长期股权投资193项、公允价值计量157项，分别占比45.2%、41.6%、4.3%、1.9%及1.6%。

（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37份无法表示意见和1份保留意见无关键审计事项外，审计报告披露的关键审计事项少至1项，多至5项，平均为1.96项，较上年略有下降。30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3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（8,734项、86.9%），远超其他关键审计事项。

（2）收入确认仍为最重要事项，资源投入不断增加

近三年，收入确认事项占全部关键审计事项的比例分别为40.6%、43.5%、45.2%，呈逐年上升趋势，仍是最主要的
关键审计事项。从关键审计事项披露情况来看，会计师事务所高度重视收入舞弊及错报风险，不断增加资源投入。通过对收入相关控制进行测试，关注收入相关指标变动的合理性，对收入财务数据与业务数据、同行业上市公司数据、历史财务数据等进行多维度分析，综合运用合同及单据检查、函证、现场走访等程序，关注收入真实性及准确性。同时针对收入跨期调节利润的风险，执行收入截止测试，关注期后大额收入确认及退换货的合理性以应对收入舞弊风险。

（3）金融资产及存货减值事项增加，商誉减值事项下降

大额集中计提资产减值是财务“洗澡”的主要手段之一，会计师事务所在了解上市公司对于资产减值迹象的重大判断的基础上，对可能存在的以前年度未予充分计提、本期一次性计提减值的情形予以重点关注，并在关键审计事项中充分披露。资产减值相关关键审计事项中，金融资产减值2,066项、存货减值981项、商誉减值840项、非流动资产减值299项，占比分别为49.4%、23.4%、20.1%及7.1%，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0.9个百分点，存货减值占比提升1.6个百分点，商誉减值占比下降1.8个百分点，金融资产及存货减值

的重要性进一步提升，商誉减值的重要性有所下降。

为应对资产减值相关风险，会计师事务所通过现场走访、函证、单据及实物流转记录查验，关注当期计提减值资产原账面余额的真实性，异常大额的资产转销、盘亏、报废的合理性，复核各类别资产减值测试方法与模型是否合理及一致，评价相关关键假设、关键参数是否恰当，复核期后事项对于资产减值预测参数及结论的影响，必要时利用专家的工作等多种审计程序，应对上市公司利用资产减值进行财务“洗澡”的风险。

2.挂牌公司关键审计事项

根据《挂牌公司信息披露规则》，创新层挂牌公司需要执行关键审计事项规定。截至2023年6月30日，1,896家创新层公司中，312家4月30日仍为基础层公司，无需披露关键审计事项，1,575家披露关键审计事项，9家未披露关键审计事项。从事项数量来看，上述披露关键审计事项的1,575份审计报告中，包含2,336项关键审计事项，审计报告披露的关键审计事项少至1项，多至4项，平均为1.48项，均值略低于去年平均值（1.51项）。从事项领域来看，收入确认事项为1,522项，资产减值事项为655项，合计占比93.2%。减值事项中，金融资产减值事项为485项，存货减值事项为126项，商誉减值事项为29项，非流动资产减值事项为15项。与上市公司关键审计事项特征相似，收入确认和资产减值为最重要的审计事项，金融资产减值为最主要的资产减值事项。

四、证券市场审计执业问题

(一) 财务舞弊审计相关问题

1. 未充分识别应对收入相关舞弊风险

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，基于收入确认存在舞弊风险的假定，评价哪些类型的收入、收入交易或认定将导致舞弊风险，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。

监管发现，个别公司通过伪造进度单、供应商回函等提前确认工程进度并虚增收入，同时存在主要供应商成立时间短、注册资本远低于与公司交易金额等异常情况。注册会计师未对公司施工收入确认相关内部控制进行测试，未能充分识别收入舞弊风险，未对主要供应商进行背景分析，职业怀疑欠缺，未能设计和实施恰当审计程序应对业务造假，收入舞弊审计严重不到位。

2. 未充分应对利用资产减值等会计估计操纵利润相关舞弊风险

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。

监管发现，个别公司主营业务盈利能力较弱，应收账款余额较大且占资产总额比例较高，其中部分客户应收款普遍逾期，公司与其签订了分期还款协议，但客户基本未按协议还款，公司却仍根据还款协议约定的预计回款情况计提坏账准备；另有客户发生其他优先受偿债权违约情形，公司未将其列为单项资产评估坏账准备，相关坏账准备计提不充分，涉嫌通过少记坏账准备操纵本年利润。注册会计师未充分识别应收账款减值计提方面的舞弊压力，未关注到应收账款信用风险的变化，未审慎识别和评估管理层对于减值相关会计估计的合理性，未能设计和实施恰当审计程序应对资产减值等会计造假相关舞弊风险。

3.未充分应对低估负债及成本费用的舞弊风险

根据审计准则及相关规定，注册会计师应当对银行存款（包括零余额账户和在本期内注销的账户）、借款及与金融机构往来的其他重要信息实施函证程序。在实施函证程序时，应当关注被审计单位提供的银行账户和函证信息的完整性，并对函证过程实施有效控制。注册会计师应当获取企业信用报告，核对借款、质押、抵押及其他担保信息，并充分考虑其局限性，结合相关风险评估和控制测试情况，采取其他有效措施核查上市公司是否存在未披露的担保情况。

监管发现，个别公司未将部分银行账户大额借款纳入财务核算，相关借款金额占总资产、净资产比例较高，同时公司未按照规定披露对外担保及对关联方的财务资助，

相关金额重大并已构成关联方非经营性资金占用，公司年度报告及相关披露严重不合规。注册会计师获取了公司信用报告，但未进行详细核查，未能发现账外债务，银行账户及对外担保相关审计程序存在缺陷，未能有效识别和应对低估负债及成本费用相关舞弊风险。

(二) 独立性相关问题

1.在审计客户中拥有经济利益

根据《证券法》规定，为证券发行出具审计报告的会计师事务所及其工作人员，在该证券承销期内和期满后六个月内，不得买卖该证券。为发行人及其控股股东、实际控制人，或者收购人、重大资产交易方出具审计报告的会计师事务所及其工作人员，自接受委托之日与实际开展工作之日孰早之日起至上述文件公开后五日内，不得买卖该证券。根据《中国注册会计师职业道德守则》的规定，会计师事务所、审计项目团队成员及其主要近亲属不得在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益。

监管发现，个别会计师事务所中部分执业人员及近亲属在审计期间持有、买卖所审计上市公司股票，部分合伙人买卖会计师事务所审计客户的股票，涉嫌违反《证券法》和《中国注册会计师职业道德守则》相关规定。

2.约定或有收费条款

根据《中国注册会计师职业道德守则》规定，会计师事务所在执行审计业务时，以直接或间接形式取得或有收费，将因自身利益产生非常严重的不利影响，导致没有防

范措施能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所不得采用这种收费安排。

监管发现，个别会计师事务所在IPO项目业务约定书中存在与发行上市募集资金相关的或有收费条款，部分收费在募集资金到账后或注册发行、审核完成后收取，导致部分收费取决于IPO项目最终结果，审计独立性受到严重损害。

3.项目签字会计师未进行实质性轮换

根据《中国注册会计师职业道德守则》规定，注册会计师担任项目合伙人或其他签字注册会计师累计达到五年，冷却期应当为连续五年。在冷却期内，关键审计合伙人不得成为审计项目组成员或为审计项目提供项目质量管理，不得负责领导或协调会计师事务所向审计客户提供的专业服务，或者监控会计师事务所与审计客户的关系。

监管发现，个别注册会计师已连续5年担任某公司审计报告签字会计师，2022年虽未再担任该上市公司签字会计师，但仍作为项目组人员实际参与审计工作，并就重要事项访谈上市公司高管、编制及复核审计工作底稿，存在签字会计师未能实质性轮换的问题。

4.为审计客户提供存在独立性冲突的咨询业务

根据《中国注册会计师职业道德守则》的规定，会计师事务所向审计客户提供会计和记账服务，可能因自我评价对独立性产生不利影响。

监管发现，个别会计师事务所为上市公司、挂牌公司、发债公司等审计客户同时提供代编财务报表、会计处理咨

询等服务，且未对相关服务是否可能违反独立性进行评价并设置防范措施，存在因自我评价损害独立性的问题。

（三）内部控制审计问题

1.未能充分识别内部控制存在的缺陷

根据《监管规则适用指引——发行类第5号》，发行人申请上市成为公众公司，需要建立、完善并严格实施相关财务内部控制制度，保护中小投资者合法权益，在财务内控方面存在不规范情形的，应通过中介机构上市辅导完成整改和建立健全相关内控制度，从内控制度上禁止相关不规范情形的持续发生。

监管发现，个别公司存在以下情形：将部分非研发部门员工的工资归集到研发费用，导致多计研发费用，少计营业成本；未根据存货成本核算政策对返修产品进行恰当分类，导致返修完工入库产品成本核算不准确；在部分产品生产中违反与客户签订的协议，将高价原材料替代为低价原材料，产品质量控制存在薄弱环节，业务经营可能面临违约风险。注册会计师未能充分识别上述内控流程存在的缺陷，内部控制核查不到位。

2.未能恰当执行内部控制相关审计程序

根据企业内部控制审计指引及相关规定，注册会计师应当根据与内部控制相关的风险，确定拟实施审计程序的性质、时间安排和范围，获取充分、适当的证据。与内部控制相关的风险越高，注册会计师需要获取的证据应越多。对于内部控制运行偏离设计的情况（即控制偏差），应当确

定该偏差对相关风险评估、需要获取的证据以及控制运行有效性结论的影响。

监管发现，个别公司按季度对其200余个项目进行贷后管理，注册会计师仅抽取2个项目进行测试；在银行收付款控制测试中，注册会计师识别出9个样本存在未经恰当审批、控制未执行的情形，但未采取进一步程序。上述注册会计师未能根据相关控制风险确定审计程序的性质、时间安排和范围，存在未结合控制运行频率合理确定样本规模，未对发现的控制偏差进行评估，内部控制审计程序执行不到位等问题。

3.未能准确认定内部控制缺陷的影响程度

根据企业内部控制审计指引及相关规定，企业更正已经公布的财务报表以及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。注册会计师对于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。

监管发现，个别上市公司对披露的业绩预告以及2022年前三季度的季度报告进行修正，修正原因为经与注册会计师沟通，自2022年起公司将部分业务由总额法调整为净额法确认收入，调整影响金额重大。相关缺陷未被管理层认定为重大缺陷，且注册会计师仅以交易单据保存和部分信息技术相关控制存在缺陷出具了带强调事项段的无保留

意见的内部控制审计报告。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，内部控制审计意见的恰当性存疑。

（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。

监管发现，个别上市公司存在大额已逾期未偿还的借款及应付利息，大额到期未支付的应付票据，期末流动负债远高于流动资产，且最近四年及2023年第一季度持续亏损，明显缺乏偿债能力，但注册会计师仅就部分应收款可回收性及坏账计提的充分性发表保留意见。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。

监管发现，个别上市公司本年存在多个风险事项，涉及其他应收款、其他非流动资产、存货、在建工程和资产减值准备等多个科目，相关事项涉及金额占公司总资产的14.7%，注册会计师出具了保留意见；个别上市公司应收账款、合同资产及长期应收款的减值准备存疑，相关资产涉及金额占公司总资产的90.6%，注册会计师出具了保留意见。注册会计师未审慎判断相关错报是否具有广泛影响，审计意见恰当性存疑。

3.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，如果上期财务报表被发表了保留意见、无法表示意见或否定意见，且导致非无保留意见的事项在本期仍未解决，注册会计师应当对本期财务报表发表非无保留意见。

监管发现，某公司2021年度财务报表因子公司存在未入账销售返利、第三方回款真实性、存货管理等多项问题被出具无法表示意见审计报告，同时公司自查发现子公司前期存在虚增应收账款和利润的情形，并仅对2021年财务数据进行了差错更正，注册会计师本年出具了带强调事项段的无保留意见。注册会计师未对上期非标事项采取针对性审计程序，未恰当考虑上期非标事项及相关会计差错更正对公司前期及本期财务报表的重要影响，审计意见恰当

性存疑。

（五）其他问题

1.重大非常规交易会计处理问题

根据审计准则及相关规定，注册会计师应当充分了解被审计单位及其环境，充分关注所处的环境、财务状况或经营活动的变化，以及在审计过程中获取的其他信息而显得异常的交易，重点关注重大非常规交易的交易背景、性质，交易模式是否存在明显异常，评价交易商业理由的合理性，对重大非常规交易的相关会计处理和披露进行恰当评估。

监管发现，个别上市公司2022年参与设立某产业投资基金，持股30%，公司将该投资分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，列报在“其他非流动金融资产”，但结合相关协议约定和商业实质，上市公司对该产业投资基金具有重大影响，应列报在“长期股权投资”，并披露股权投资具体信息。注册会计师未充分了解上述合同安排和商业实质，未充分评估重大非常规交易相关的会计处理和披露是否恰当，重大非常规交易审计不到位。

2.利用专家工作相关问题

根据审计准则及相关规定，注册会计师应当评价专家的工作是否足以实现审计目的，包括专家的工作结果或结论的相关性和合理性、以及与其他审计证据的一致性，专家工作涉及的重要假设和方法的相关性和合理性，专家工作涉及的重要原始数据的相关性、完整性和准确性。

监管发现，个别上市公司2021年和2022年均聘请专家对商誉减值测试相关资产组可收回金额进行评估，但两年评估中重要参数、假设存在较大差异，关键参数预测依据的充分性存疑，个别参数有误。注册会计师未审慎复核、评价专家工作结论的合理性，未能发现有关结论依据不足、关键参数存在错误等问题，利用专家工作相关审计程序执行不到位。

3.信息系统审计相关问题

根据审计准则及相关规定，为识别和评估财务报表重大错报风险，注册会计师应当了解被审计单位的数据和信息在信息系统中的传递情况，与信息传递相关的支持性记录，财务报告过程及在前述信息处理活动中使用的资源，包括信息技术环境。注册会计师应该识别运用信息技术导致的相关风险及被审计单位用于应对这些风险的信息技术一般控制，并评价相关控制能否应对认定层次重大风险或为其他控制的运行提供支持。

监管发现，部分会计师事务所在执行相关信息系统审计时，未对信息系统进行了解和测试即得出信息系统内部控制有效性的结论；未结合公司业务流程识别、测试信息系统关键控制点，导致内控测试流于形式；未恰当评价信息系统账号管理不规范、账号权限缺少审批、不相容职务为同一人等内控偏差对审计结论的影响；在财务核算高度依赖相关业务管理系统的情况下，未对业务管理系统数据的真实性、准确性和完整性进行验证，对业务管理系统生

成的信息或执行的控制直接加以信赖缺乏基础，信息系统相关审计程序执行不到位。

上述问题反映出部分证券所疏于质量管理，部分注册会计师未能保持独立性和职业怀疑态度、专业胜任能力欠缺，未能有效识别和应对财务舞弊等重大错报风险，审计意见不严谨。证监会已对相关问题开展检查，并将持续强化证券审计监管，加大对财务舞弊的打击力度，从严查处会计师事务所违法违规行为，同时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。