

Laws and Regulations Express (China)

法规快讯（中国）

——中注协发布上市公司 2015 年年报审计通知

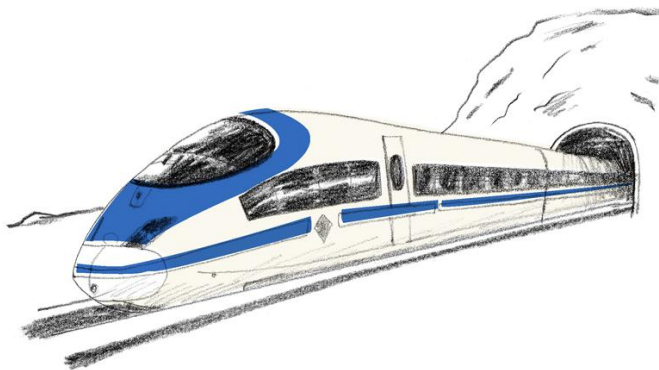
【2015 年第 51 期（总第 203 期）－ 2015 年 12 月 13 日】





中注协发布上市公司 2015 年年报审计通知

2015 年 12 月 11 日，中国注册会计师协会发布了《关于做好上市公司 2015 年年报审计工作的通知》（会协〔2015〕81 号），就规范注册会计师执业行为，提升上市公司年报审计工作质量，推动资本市场持续健康发展，对各**证券资格会计师事务所**做好上市公司 2015 年年报审计工作提出了要求。



在要求各**证券资格会计师事务所**恪守独立、客观、公正原则，严格遵循注册会计师执业准则、规则，严格遵守职业道德守则与要求，切实强化质量控制的总体要求之外，中注协就做好财务报表审计和内部控制审计提出了具体要求。各事务所要准确把握**企业会计准则的最新变化**以及审计准则问题解答中的提示和指引；充分关注**收入的确认与计量、关联方关系及其交易、资产减值、期后事项、重大或有事项、政府补助**等六个**重大风险领域**；要警惕上市公司借助企业会计准则变化，将前期会计差错作为会计政策变更处理。对于有合并财务报表的，还要关注**合并范围是否依据会计准则中控制的定义确定**。各事务所应**特别关注五类公司的特殊性**：煤炭、钢铁、有色金属、房地产等所处行业与宏观经济形势及经济周期密切相关的上市公司；农、林、牧、渔类上市公司；有金融工具和复杂衍生品投资的上市公司；开展创新业务的上市公司；连续经营亏损、面临退市风险以及进行并购重组的上市公司。

此前，证监会发布的《2014 年上市公司年报会计监管报告》也对上市公司 2014 年年度财务报告、内部控制评价与审计报告中存在的主要问题进行了总结和分析；财政部、证监会联合发布的《我国上市公司 2014 年实施企业内部控制规范体系情况分析报告》则总结归纳了 2014 年我国上市公司实施企业内部控制规范体系的情况。执业中应同时予以关注。

相关概要如下：

一、《中注协关于做好上市公司 2015 年年报审计工作的通知》

一、总体要求



各证券资格会计师事务所（以下简称事务所）要认真学习贯彻党的十八大和十八届三中、四中、五中全会精神，**把做好 2015 年年报审计工作作为服务国家建设大局的具体行动**。各事务所要以提升年报审计质量为目标，以强化年报审计风险管控为重点，恪守独立、客观、公正原则，严格遵循注册会计师执业准则、规则，切实完善和有效实施质量控制相关政策与程序，巩固和体现行业“国际化建设年”对标提升的成果。

二、严格遵守职业道德守则与要求

各事务所要按照职业道德守则和相关问题解答的要求，强化职业道德教育和培训，增强合伙人和员工的职业道德意识。

独立性是注册会计师执行审计业务的灵魂，也是职业道德的精髓。各事务所要建立有效的政策和程序，识别、评估和应对独立性面临的各种不利影响，持续强化独立性监控，**切实做到始终保持实质上 and 形式上的独立性**。

职业怀疑是注册会计师综合素质的重要组成部分，是保证审计质量的关键要素。注册会计师要采取质疑的思维方式，**在审计的各个阶段始终保持职业怀疑态度和应有的关注**。

各事务所要科学制定和严格实施专业服务收费标准，杜绝支付或索取回扣、压价竞争、或有收费等不当行为。要切实践行《证券期货资格会计师事务所抵制行业不正当低价竞争倡议书》承诺，自觉维护行业公平竞争秩序和行业形象。

三、切实强化质量控制

各事务所要切实加强自身的质量控制体系建设，**加大审计风险事前防范和事中控制力度**，对业务的承接与保持、项目组人员委派、业务执行和报告签发等关键环节进行全程监控，切实提升事务所内部治理和执业风险防范水平，提高事务所整体执业质量。

各事务所应当通过清晰、一致及经常的行动和信息，认真培育以质量为导向的内部文化，切实将主任会计师或类似职位人员对事务所质量控制制度承担的最终责任落到实处。

各事务所应当充分考虑自身的独立性、专业胜任能力、时间和资源状况、客户的诚信、新业务是否会导致现实或潜在的利益冲突以及其他事项，切实做好业务的承接与保持工作。

各事务所要委派独立于项目组的合伙人或具有必要经验和权限的其他人员实施项目质量控制复核，对项目组作出的重大判断和审计结论进行客观评价，**并将完成项目质量控制复核作为出具报告的前提**。



四、认真做好财务报表审计

各事务所要准确把握企业会计准则的最新变化以及审计准则问题解答中的提示和指引；充分关注收入的确认与计量、关联方关系及其交易、资产减值、期后事项、重大或有事项、政府补助等重大风险领域；要警惕上市公司借助企业会计准则变化，将前期会计差错作为会计政策变更处理。对于有合并财务报表的，还要关注合并范围是否依据会计准则中控制的定义确定。

【企业会计准则的最新变化如：《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》、《企业会计准则第 30 号——财务报表列报（2014 修订）》、《企业会计准则第 9 号——职工薪酬（2014 修订）》、《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 修订）》、《企业会计准则第 40 号——合营安排》、《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 修订）》、《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 修订）》，以及《企业会计准则解释第 7 号》】

【审计准则问题解答如：《中国注册会计师审计准则问题解答第 1 号—职业怀疑》、《中国注册会计师审计准则问题解答第 2 号—函证》、《中国注册会计师审计准则问题解答第 3 号—存货监盘》、《中国注册会计师审计准则问题解答第 4 号—收入确认》、《中国注册会计师审计准则问题解答第 5 号—重大非常规交易》、《中国注册会计师审计准则问题解答第 6 号—关联方》、《中国注册会计师审计准则问题解答第 7 号——会计分录测试》、《中国注册会计师审计准则问题解答第 8 号——重要性及评价错报》、《中国注册会计师审计准则问题解答第 9 号——项目质量控制复核》、《中国注册会计师审计准则问题解答第 10 号——集团财务报表审计》、《中国注册会计师审计准则问题解答第 11 号——会计估计》、《中国注册会计师审计准则问题解答第 12 号——货币资金审计》及《中国注册会计师审计准则问题解答第 13 号——持续经营》】

各事务所应特别关注下列类型公司的特殊性：

1. 煤炭、钢铁、有色金属、房地产等所处行业与宏观经济形势及经济周期密切相关的上市公司。随着经济增速放缓，一些上市公司存在经营困难，要特别关注应收账款、存货、固定资产、在建工程和商誉等资产减值测试和减值计提的充分性和合理性，要特别关注公司的持续经营能力。

【如计提存货跌价准备时，考虑对生产、加工存货的相关资产或资产组进行减值测试；商誉减值测试需完善可收回金额的计算过程及披露】

2. 农、林、牧、渔类上市公司。要关注生物资产的存在性、完整性以及减值计提的充分性和合理性。

3. 有金融工具和复杂衍生品投资的上市公司。要关注当前资本市场环境变化对金融



工具和复杂衍生品识别及公允价值计量的影响。

【如创新融资工具（优先股、永续债）、保理业务、资产证券化、套期会计等，以及投资结构性存款、理财产品、远期等衍生工具等】

4. 开展创新业务的上市公司。要充分关注其创新交易与业务，特别是要关注其收入确认是否符合会计准则，且反映了创新业务模式的特点。对有“新三板”公司年报审计业务的，也要充分关注类似特殊性。

【创新业务模式，如土地一级开发业务收入、网络视频公司影片版权互换业务收入、网络游戏业务收入、租赁白银或黄金并销售的收入、合同能源管理等】

5. 连续经营亏损、面临退市风险以及进行并购重组的上市公司。要警惕公司为达到业绩考核要求而操纵利润，特别是要关注临近会计期末发生的、在交易实质的判断上存在困难的重大非常规交易的交易定价、商业理由和交易对手等。

五、扎实做好内部控制审计

各事务所要正确处理内部控制咨询、评价业务与内部控制审计业务的关系，确保内部控制审计业务的独立性。要恰当计划和实施内部控制审计工作，**准确区分重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷。**

各事务所要**如实发表内部控制审计意见**，不得以在内部控制审计报告中增加强调事项段，或将财务报告内部控制重大缺陷作为非财务报告内部控制缺陷进行披露等方式，避免出具否定意见的内部控制审计报告。

六、及时准确做好年报审计业务的信息报备

上市公司变更财务报表审计机构或内部控制审计机构的，前后任事务所要在变更发生之日（董事会通过变更审计机构的决议之日）起**5个工作日内**，以网上报备的形式在中国注册会计师行业管理信息系统（网址：<http://cmis.cicpa.org.cn>）中填报相关变更信息。若报备后信息变化的，应当在5个工作日内登陆系统予以更正，并告知我会。

我会将根据《上市公司年报审计监管工作规程》的要求，对2015年上市公司财务报表审计和内部控制审计情况进行全程监控，并适时启动年报审计监管约谈。对涉嫌违反执业准则和职业道德守则的事务所和注册会计师，我会将在2016年度执业质量检查中予以重点关注。



二、证监会《2014 年上市公司年报会计监管报告》

一、会计确认、计量和列报存在的主要问题

(一) 会计确认、计量与列报不正确

1. 未明确区分合并费用与证券发行费用。通常情况下，针对被收购方的尽职调查、评估和审计、为申报重大资产重组而发生的费用，属于企业合并费用；为验资、发行股份申报、股份登记而发生的费用，属于发行证券的费用。
2. 未充分确认合作开发产生的金融负债。在与其他方共同投资进行合作开发的协议中，各方都以股权的形式投入资金，实际取得被投资单位的股份，但如果实际控制经营的一方向其他方承诺所投入的资金能够获得最低收益率，将导致承诺方存在向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务，即产生了一项金融负债。
3. 金融资产分类不正确。(1) 结构性存款：公司应当将结构性存款中嵌入的衍生工具分拆，单独进行会计处理，但若嵌入衍生工具与存款合同在经济特征及风险方面存在紧密联系（如利率风险），或者与嵌入衍生工具类似条款的工具不符合衍生工具的定义或无法单独计量，可以将结构性存款整体指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。(2) 理财产品：目前我国市场上的理财产品大多为非保本浮动收益、无活跃市场报价，通常情况下应分类为可供出售金融资产，在财务报表中视其流动性作为可供出售金融资产或其他流动资产列报。(3) 已停业或正在清算的子公司股权：年报分析发现，部分上市公司错误地将仍属其控制的已停业或正在清算的子公司调整分类为可供出售金融资产，或者没有将具有明确出售意图的已停业或正在清算的子公司股权重分类为持有待售资产。(4) 有限合伙人权益：通常情况下，有限合伙企业的权益不具有活跃市场报价，公司应根据所持有的有限合伙权益特征（如回收金额是否固定或可确定）及持有意图等，将其分类为应收款项或可供出售金融资产。
4. 同一控制下企业合并比较报表范围不正确。同一控制下企业合并的理念是从最终控制方角度进行会计处理，因此，合并中纳入合并日之前财务报表合并范围的股权比例，应为合并中自最终控制方购买的股权比例，不应包括从外部（独立第三方）取得的部分。
5. 与股份支付计划相关的确认与计量不适当。(1) 包含限制性股票的股份支付交易确认与计量不正确：计量所授予股份在授予日的公允价值时，不应考虑在等待期内转让的限制或其他限制，因为这些限制属于可行权的非市场条件。回购义务应全额确认为负债，不考虑回购发生的可能性对其计量的影响，所确认的库存股金额不仅包含库存股的股本，还应包含其相应的股本溢价金额；就流动性而言，由于员工



离职等因素可能导致公司随时产生回购的义务，该回购义务应当确认为**流动负债**。

(2) 股份支付相关递延所得税资产的确认不规范：在会计上确认股份支付费用的期间内，公司**应根据期末取得的信息估计未来期间可税前扣除的金额，计算确定由此产生的暂时性差异**，符合确认条件的，应确认为递延所得税资产。

6. 具有重大影响的长期股权投资会计处理不正确。原则上，投资方对被投资单位拥有 20%以上但低于 50%的表决权，一般认为对被投资单位具有重大影响。年报分析发现，部分上市公司将持股超过 20%以上的被投资单位分类为可供出售金融资产，但未披露判断对被投资单位无重大影响的相关信息；**甚至一些上市公司在被投资单位董事会中派有董事，但仍将其分类为可供出售金融资产**。

7. 会计报表项目列报不正确。(1) 物业经营权列报不正确：已出租的建筑物是指公司拥有产权的、以经营租赁方式出租的建筑物。**年报分析发现，有些上市公司将没有产权的物业经营权列报为投资性房地产**。(2) 项目流动性或报表项目列报不正确：部分上市公司将与长期资产相关的政府补助款错误列报为其他流动负债；还有一些上市公司将属于辞退福利性质的内退人员工资列报为其他应付款，未在（长期）应付职工薪酬中列报。

(二) 会计确认与计量的口径不一致

1. 类似交易或事项的收入确认时点不一致。(1) 房产销售业务：大部分房地产行业上市公司以**办理完成交房手续**作为风险与报酬的转移时点并确认收入。(2) 数据服务业务：对于通信增值业务收入确认，有些数据服务提供商每月根据电信运营商的计时系统统计数据，依合同约定费率或分成比例计算确认收入，而有些公司按上月结算数据进行核对，开具发票后确认当期营业收入。(3) 系统集成和软件开发业务：部分上市公司按完工百分比法确认业务收入；部分上市公司按收到验收报告时一次性确认收入。**质量保证金应当在承诺期内平均分摊确认收入**，但部分上市公司在销售系统或软件时将收取的质量保证金的全额确认为收入；部分上市公司则在质保期结束后才确认质量保证金收入。(4) 出口销售业务：对类似出口销售合同或业务，有些公司按合同约定将取得提单日作为收入确认的时点，有些公司则以产品完成出口报关手续、取得报关单日作为收入确认时点。

2. 混合型政府补助的区分标准不一致。部分上市公司将综合性政府补助全部认定为与收益相关的政府补助，一次性计入当期损益，且未详细披露其区分政府补助类型的判断标准。

3. 或有合并对价的确认与计量口径不一致。在并购日，**如果估计未来事项很可能发生并且对合并成本的影响金额能够可靠计量**，购买方应当将其视为或有合并对价并计入合并成本。年报分析发现，多数企业合并都存在或有对价安排，但部分上市公司确定合并成本时没有考虑或有对价；将或有对价的金额认定为零或者合同约定的



最大支付金额，没有基于未来业绩承诺实现的可能性、或有对价支付方的信用风险、货币时间价值等因素，对或有对价的公允价值做出合理估计。

4. 关于控制的判断存在差异导致合并报表范围不一致。(1) 委托经营子公司：上市公司通过协议将子公司委托其他企业进行管理后，是否将该子公司继续纳入合并报表，需要结合**委托经营合同条款，综合考虑是否仍享有子公司的主要权益和风险、委托经营期限长短、董事等类似权利机构成员任命程序、与被委托方是否为关联方等因素**，判断上市公司与子公司是否存在“控制”关系，从而确定是否将其纳入合并报表范围。(2) 上市公司投资非盈利机构：母公司在确定将投资的非盈利机构纳入合并范围时，是否能从非盈利机构获得回报是关键影响因素。从非盈利机构获得的回报，不仅包括实际现金分红，还应综合考虑该非盈利机构是否为公司承担了部分费用、该非盈利机构是否为公司**提供了技术、输送了人才**等非分红性质的利益回报。

5. 对类似资产减值计提标准不一致。(1) 类似应收款项坏账准备计提比例不一致：年报分析发现，个别上市公司对下属几家资不抵债的子公司的应收账款计提了大额或全额坏账准备，但对于另外几家财务状况类似的子公司的应收账款却未计提任何减值。(2) 相互关联的流动资产与非流动资产计提减值的标准不一致：年报分析中发现，部分上市公司因经营状况严重下滑，存在持续经营疑虑，**计提了存货跌价准备，却未对生产、加工存货的相关资产或资产组进行减值测试。**

(三) 未正确区分会计政策变更、会计差错更正与会计估计调整

1. 将会计差错更正视作为会计政策变更。(1) **应交税费重分类**：部分上市公司以前年度应交税金为借方余额，并且金额重大，但以负数列报为负债，而不是作为资产列报。年报分析发现，某些上市公司将以前年度应交税费借方余额调整为资产进行列报，但在附注中将其视为因 2014 年度新准则实施带来的会计政策变更所进行的调整，而不是作为**会计差错**予以更正。(2) **内退性辞退福利**的会计处理：根据企业会计准则相关规定，支付给内退人员的补偿工资在性质上属于辞退福利。《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》于 2014 年修订前后，上述规定并没有发生变化。年报分析发现，部分上市公司在 2014 年度补提了内退福利产生的预计负债，并将其视为新准则实施导致的会计政策变更进行追溯调整，而不是作为**会计差错**予以更正。

2. 混淆会计差错更正与会计估计调整。(1) 将会计差错视为会计估计调整：年报分析发现，某公司在发布年报的当天，发布了会计估计变更公告，变更了应收账款坏账准备计提比例，并决定在未来会计期间采用变更后的比例计提坏账准备。(2) 将会计估计调整视为会计差错更正：根据企业会计准则的有关规定，公司在确认可弥补亏损产生的递延所得税资产时，应当以预计很可能取得的应纳税所得额为限。如



果在编制前期报表时已充分利用当时可取得的关于未来应纳税所得额的信息，则后续实际盈利情况与当时预测数据不一致，从而导致对之前所确认的递延所得税资产金额进行调整，应当视为会计估计变更，而不是前期会计差错。

二、财务信息披露存在的主要问题

（一）财务信息披露未完全遵循信息披露规范的要求

1. 政府补助确认政策及相关披露不完整。年报分析发现，不少上市公司未按《公开发行证券公司信息披露编报规则第 15 号——财务报告的一般规定》（以下简称“15 号文”）和《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第 2 号——财务报表附注中政府补助相关信息的披露》的要求在报表附注中披露与政府补助相关的信息，如仅按应收金额确认了政府补助收入，但没有披露**相关确认依据**，或者未根据 15 号文等规则披露与政府补助相关的会计政策。

2. 关于持续经营风险的披露不充分。15 号文规定，上市公司应在充分考虑宏观政策风险、市场经营风险、公司目前或长期的盈利能力、偿债能力、财务弹性以及公司管理层改变经营政策的意向等因素的基础上，对其自报告期末起 12 个月的持续经营能力予以评估。若评估结果对其持续经营能力产生重大怀疑的，上市公司应当在财务报告附注中披露导致对持续经营能力产生重大怀疑的因素及其拟采取的改善措施。

3. 与存货、商誉减值相关的信息披露不完整。部分上市公司所处行业近年来不景气，主要产品市场持续低迷，销售价格大幅下跌，销售产品毛利率为负，但公司没有计提跌价准备，也没有披露**确定存货可变现净值的具体依据**。15 号文规定，上市公司应披露**商誉减值测试过程、参数及商誉减值损失的确认方法**。年报分析发现，有些上市公司对商誉减值信息仅笼统披露经测试后未发生商誉减值，没有披露商誉减值测试的过程、参数等信息；甚至某些上市公司财务报表中显示商誉已发生重大减值，但在报表项目附注中没有披露任何关于商誉减值测试及计提减值准备的信息。

4. 所得税调整过程披露不完整。关于当期应纳税所得额和会计利润的调整过程，公司应从税前会计利润出发，在考虑一系列调整因素的影响后得出当期所得税费用。这些调整因素包括会计与税法口径不同产生的**永久性差异**、会计与税法关于收入与费用确认的**暂时性差异**产生的递延所得税资产/负债、集团公司内不同税率影响以及税率变动影响等。

5. 分部报告的披露不符合规范要求。15 号文规定，上市公司应披露**报告分部的确定依据、分部会计政策、报告分部的财务信息**，以及分部财务信息合计金额与对应合并财务报表项目的调节过程；**上市公司无报告分部的，应说明原因**。

（二）财务信息披露的简单错误频现



1. 报表之间、报表与附注或辅助信息之间矛盾，数字前后不一致或者表述存在差异。
2. 简单数据错误和数目计算错误，包括数据串行，正负号出错，数量级和计量单位错误等。
3. 年报目录或附注索引序号混乱。

（三）财务信息披露形式化、原则化问题较为突出

1. 会计政策披露过于原则化。（1）研发支出资本化政策的披露过于原则：部分高新技术公司对研发支出资本化会计政策的披露照搬会计准则的原则性规定，未根据自身行业和研发项目特征进行个性化披露。（2）收入确认政策的披露过于原则：尤其是创新业务模式，如土地一级开发业务收入、网络视频公司影片版权互换业务收入、网络游戏业务收入、租赁白银或黄金并销售的收入、合同能源管理等，报表使用者对于公司的业务模式并不熟悉，如果缺乏具体、有针对性的收入确认政策，报表使用者很难理解并预测公司未来的收入情况。
2. 报表附注中营业范围的披露流于形式。企业会计准则及 15 号文均要求公司披露业务的性质和主要经营活动。年报分析中发现，部分上市公司直接照搬营业执照的经营范围。
3. 与同一交易或事项相关的信息分散披露，财务信息披露的整体性有待改进。
4. 部分附注信息的内容过于简单。

（四）复杂专业判断及其经济影响未能清晰说明

1. 没有充分披露应收票据终止确认后承担的风险。票据在背书或贴现后，其所有权相关的风险很可能没有完全转移，在后续持票人追索时，还可能存在支付的义务。年报分析发现，绝大多数上市公司对已背书或贴现且尚未到期的银行承兑汇票予以终止确认后，未在财务报表中补充披露终止确认的票据，未对票据被追索时可能存在的支付风险予以清晰说明。
2. 设定受益计划负债计量所采用的精算假设合理性未予充分说明。
3. 或有对价的计量及其变动对利润的影响未予清晰说明。根据企业会计准则及相关规定，购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入合并成本；或有对价符合权益工具和金融负债定义的，购买方将支付或有对价的义务确认为一项权益或负债；符合资产定义并满足资产确认条件的，购买方将符合合并协议约定条件的、可收回的部分已支付合并对价的权益确认为一项资产。
4. 非经常性损益项目的界定和披露未能如实反映其性质。上市公司应当结合非经常



性损益的定义、列举项目和自身具体情况对于损益项目的性质进行判断，对于重大的非经常性损益项目应当增加必要的附注说明，对于规定中列举的项目界定为经常性损益的和对于规定中未列举的项目公司判断为非经常性损益的，也应当在附注中单独做出说明。

（五）复杂或异常交易结果及其影响因素的披露不充分

1. 现金流量表补充信息的充分性有待改进。为了有利于报表使用者更全面地了解现金流量的整体情况，上市公司应根据企业会计准则及其相关规定，在现金流量表附注的不涉及现金收支交易部分，披露公司销售商品收到的银行承兑汇票背书转让的金额。

2. 公允价值披露相关信息披露不充分。

（六）财务信息与非财务信息缺乏统一衔接，披露的内容不一致

部分上市公司在年度报告中对财务信息与非财务信息没有执行相同的标准，缺乏统一衔接，致使相关的内容前后披露不一致。

三、内部控制信息披露存在的主要问题

（一）内控评价报告和审计报告不符合规范要求

1. 内控评价报告格式和内容不符合要求。为了完善和统一上市公司内部控制报告的格式和内容，证监会会同财政部于 2014 年发布了《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 21 号——年度内部控制评价报告的一般规定》（以下简称 21 号文）。

2. 内控评价范围披露不规范。21 号文要求上市公司披露内部控制评价范围，包括评价范围的主要业务、事项和需重点关注的高风险领域，还需要定量说明纳入内部控制评价范围的资产总额和营业收入金额占合并报表中资产总额和营业收入金额的比例。

3. 内控缺陷及其整改情况披露不充分。部分上市公司仅对发现的缺陷作了描述，但没有明确是重大、重要还是一般缺陷；部分上市公司仅对认定的缺陷做了简单描述，并笼统说明已经整改，但未披露缺陷的性质、影响、整改情况或整改计划等信息；部分上市公司发生了重大会计差错更正，仅披露对差错的会计处理进行了追溯调整，但未披露是否对导致重大差错的内控薄弱环节进行了整改。

4. 强调事项段的使用不规范，内控审计意见不适当。内部控制审计报告中强调事项段使用不规范的问题较为突出，一是强调事项段中的内容表述不具体，从文字表述中并不能了解注册会计师增加该强调事项段的原因及目的，以及被强调事项对于公司内部控制或者财务报表的影响。二是部分内控审计报告将公司持续经营能力作为强调事项。由于持续经营能力的重大不确定性更多的与财务报表的编制基础相关，



而内部控制审计报告主要是对特定基准日财务报告内部控制有效性发表审计意见，因此在**内控审计报告中强调持续经营问题的恰当性存疑**。

（二）内控评价报告、内控审计信息与其他财务和非财务信息的内容不一致

1. 内控审计报告与年报信息不一致。
2. 内控评价报告与年报信息不能相互印证。
3. 内控评价报告与内控审计（鉴证）报告信息不一致。

三、财政部、证监会《我国上市公司 2014 年实施企业内部控制规范体系情况分析报告》

一、2014 年我国上市公司实施企业内部控制规范体系基本情况

（一）总体情况

截至 2014 年 12 月 31 日，沪、深交易所共有上市公司 2613 家，其中，沪市上市公司 995 家，深市上市公司 1618 家。2014 年度，2571 家上市公司披露了内部控制评价报告，占全部上市公司的 98.39%。与 2013 年度相比，披露数量提高了 259 家，披露比例提高 5.5%。

2014 年度，在 2571 家披露了内部控制评价报告的上市公司中，**2538 家内部控制评价结论为整体有效**，占披露了内部控制评价报告上市公司的 **98.72%**，33 家内部控制评价结论为非整体有效，占披露了内部控制评价报告上市公司的 1.28%。

2014 年度，在披露内部控制评价报告的 2571 家上市公司中，2149 家上市公司披露了内部控制缺陷认定标准，其中 2113 家上市公司分别披露了财务报告和非财务报告内部控制缺陷认定标准，占比 82.19%，比 2013 年上升了近 7 个百分点；36 家上市公司未区分财务报告和财务报告披露内部控制缺陷认定标准，占比 1.40%，比 2013 年下降了 0.33 个百分点。

在 2571 家披露内部控制评价报告的上市公司中，524 家披露内部控制存在缺陷，占比 20.38%，其中 **39 家披露内部控制存在重大缺陷**，**53 家披露内部控制存在重要缺陷**，**455 家披露内部控制存在一般缺陷**；2047 家披露内部控制未存在缺陷，占比 79.62%。

（1）关于财务报告内部控制的重大缺陷和重要缺陷。25 家上市公司披露了 64 个财



务报告内部控制重大缺陷；13 家上市公司披露了 17 个财务报告内部控制重要缺陷；1 家上市公司披露存在财务报告内部控制重大和重要缺陷共 3 个，但未分别披露重大缺陷和重要缺陷的数量。从披露的财务报告内部控制重大缺陷和重要缺陷的内容看，突出表现在以下几个方面：第一，担保业务管理方面；第二，资金管理方面；第三，销售及收款方面；第四，资产管理方面；第五，投资管理方面；第六，财会制度建设方面；第七，工程管理方面。

（2）关于非财务报告内部控制的重大缺陷和重要缺陷。18 家上市公司披露了 26 个非财务报告内部控制重大缺陷；42 家上市公司披露了 67 个非财务报告内部控制重要缺陷；另有 2 家上市公司分别披露存在 1 个和 3 个非财务报告内部控制重要缺陷，但未披露相关内容。从披露的非财务报告内部控制重大缺陷和重要缺陷的内容看，突出表现在以下几个方面：第一，组织机构方面；第二，信息与沟通方面；第三，非财务制度建设方面；第四，社会责任方面。

内部控制审计报告

2014 年度，共有 2089 家上市公司聘请会计师事务所对内部控制的有效性进行审计或者鉴证，占上市公司总数的 79.95%。其中，2079 家上市公司披露了内部控制审计或鉴证报告，占上市公司总数的 79.56%，较 2013 年度 72.40% 的比例有所增加；10 家上市公司披露内部控制审计意见，但未披露内部控制审计或鉴证报告。

在实施内部控制审计或者鉴证的 2089 家公司中，标准无保留意见 2004 家，占比 95.93%；非标准意见 85 家，占比 4.07%，其中，带强调事项段和非财务报告重大缺陷的无保留意见 57 家，否定意见 22 家，无法表示意见 4 家，保留意见 2 家。非标准无保留意见的数量和比例均比去年有所增加（2013 年非标准意见 59 家，占比 3.26%）。

（二）纳入实施范围上市公司内控规范体系实施情况

2014 年度，纳入实施范围的上市公司中有 1443 家披露了内部控制评价报告，占纳入实施范围上市公司的 97.83%。

2014 年度，纳入实施范围的上市公司中内部控制评价结论为整体有效的上市公司共 1416 家，占纳入实施范围且披露了内部控制评价报告上市公司的 98.13%。内部控制评价结论为非整体有效的上市公司共 27 家，占纳入实施范围且披露了内部控制评价报告上市公司的 1.87%。

2014 年度，在披露内部控制评价报告的 1443 家上市公司中，1398 家上市公司披露了内部控制缺陷认定标准，其中 1374 家披露了财务报告和非财务报告内部控制缺



陷认定标准，24 家未区分财务报告和非财务报告披露内部控制缺陷认定标准；45 家未披露内部控制缺陷认定标准。

在纳入实施范围且披露了内部控制评价报告的 1443 家上市公司中，408 家披露内部控制存在缺陷，占比 28.27%，其中 32 家披露内部控制存在重大缺陷，40 家披露内部控制存在重要缺陷，356 家披露内部控制存在一般缺陷；1035 家披露内部控制未存在缺陷，占比 71.73%。

内部控制审计报告

在 2014 年纳入实施范围的 1475 家上市公司中，有 1424 家上市公司聘请注册会计师开展了内部控制审计或鉴证业务，占纳入实施范围公司的 96.54%；51 家上市公司未展开内部控制审计业务，其中因 IPO 豁免的有 26 家，因重组豁免的有 25 家。在进行了内控审计或鉴证的 1424 家上市公司中，被出具标准无保留意见的有 1347 家(含 10 家鉴证报告标准无保留意见)，占比 94.59%；被出具非标准意见的有 77 家，占比 5.41%。在非标准意见中，否定意见 20 家，带强调事项段的无保留意见 53 家，无法表示意见 4 家。

2014 年，共有 40 家具有证券期货业务资格的会计师事务所为纳入实施范围的上市公司提供了内部控制审计业务。其中，前十大事务所执行内部控制审计业务的上市公司家数占总市场份额的 62.07%，内部控制审计业务市场集中度比较高。

在纳入实施范围的 1424 家上市公司中，1389 家采用整合审计的方式开展内部控制审计和财务报告审计，占比 97.54%，35 家单独实施内部控制审计，占比 2.46%。

在纳入实施范围的 1424 家上市公司中，单独披露内部控制审计费用的上市公司为 1201 家，占 84.34%，较去年有所提高。披露内部控制审计费用的 1201 家公司中，内部控制审计费用的均值为 46.28 万元。根据年报信息显示，内部控制审计费用占审计费用总额的比例平均为 27.79%，低于国际平均水平。

三、企业内部控制规范体系实施中存在的主要问题

(一) 内部控制评价报告披露存在的问题

1. 部分上市公司对披露内部控制评价报告重视程度不够。部分上市公司在年度报告。
2. 内部控制缺陷认定标准仍不够恰当。
3. 内部控制缺陷内容的披露不够规范。
4. 少数上市公司的重大缺陷没有得到有效整改。

(二) 内部控制审计报告披露存在的问题



1. 审计费用披露不规范，审计收费偏低。
2. 会计师事务所未能充分依据企业内部控制规范执行中小板和创业板上市公司内控审计。在对主板上市公司执行内控审计业务时，约 98%的会计师事务所依据《企业内部控制审计指引》执行内部控制审计业务，约 2%的会计师事务所依据《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3101 号——历史财务信息审计或审阅外的鉴证业务》执行内部控制审计业务。但具体到中小板和创业板上市公司，约 86%的会计师事务所依据《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3101 号——历史财务信息审计或审阅外的鉴证业务》，约 10%的会计师事务所依据《企业内部控制审计指引》，约 2%的会计师事务所依据《中国注册会计师审计准则》，约 1%的会计师事务所依据《企业内部控制基本规范》和（或）《深圳证券交易所上市公司内部控制指引》，约 0.3%的会计师事务所依据《内部控制审核指导意见》。
3. 内部控制审计报告披露存在的问题。（1）在披露内部控制审计报告时，采用的格式和名称不一。内控审计报告使用的名称包括“内部控制审计报告”、“内部控制鉴证报告”、“内部控制专项报告”、“内部控制自我评价报告的审核评价意见”。（2）尽管内部控制审计非标准意见较往年有所提高，但整体比例仍然偏低。（3）内部控制评价结论与内部控制审计结论不一致。（4）出具意见类型模糊的审计报告。（5）内控审计发现的缺陷不全面、不充分。（6）内控审计报告披露不及时或未披露。
4. 内控审计意见未能得到及时有效整改。

更多详细内容，请参见附件原文。

如对本法规提示有任何意见或建议，请随时与专业技术部沟通，谢谢！

附件 1：中国注册会计师协会关于做好上市公司 2015 年年报审计工作的通知 20151211

附件 2：《人民日报》：中注协重点提示 5 类公司年报审计风险 20151211

附件 3：证监会-2014 年上市公司年报会计监管报告 201510

附件 4：财政部会计司-我国上市公司 2014 年实施企业内部控制规范体系情况分析报告 201511

附件 5：上海证券报-2014 年度证券审计市场分析报告 201512



附件 6： 财政部-中国注册会计师行业发展报告（2010-2014）

附件 7： 中注协-关于做好上市公司 2014 年年报审计工作的通知 20141209