

致同研究之“新审计报告准则”系列（一）

2008年金融危机波及全球，无论是发达国家，还是发展中国家，经济均遭到重创。政府部门、监管机构和利益相关者，除了分析金融危机爆发的直接原因外也在反思金融危机中审计的不足，探讨如何改革现行审计制度，探讨如何改革现行审计制度，提高审计报告的信息含量和时效性，以进一步发挥注册会计师在促进经济发展和金融稳定中的作用，审计改革的改革应运而生。

2015年初，国际审计及鉴证准则理事会（IAASB）发布新制定和修订的审计报告系列准则，改革现行审计报告模式，增加审计报告要素，丰富审计报告内容。我国审计准则实现了与国际准则的趋同，借鉴国际审计报告改革的最新成果，结合我国实际情况，财政部、中注协对审计报告相关准则做出修订。

2016年12月23日，财政部正式发布关于印发《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》等12项准则的通知（财会〔2016〕24号）。新审计报告准则一改现行审计报告模式在格式、要素和内容上的标准化，及与之相对应的信息含量低、相关性差，通过增加关键审计事项，修改审计报告的内容与措辞，强化注册会计师对持续经营、其他信息、独立性的关注，提高审计报告的信息含量，增强了审计报告相关性和决策有用性，提高审计报告的沟通价值，增强审计工作的透明度，并强化注册会计师与审计相关的责任。

新审计报告准则的重大变革预期一方面将弥合政府部门、监管机构和投资者与注册会计师执业质量“期望差距”，降低资本市场的不确定性和信息不对称带来的风险；另一方面也将对注册会计师行业未来的审计执业带来极大的挑战。

新审计报告准则发布后，致同会计师事务所即组织事务所人员学习、研究与探讨，现将部分学习研究成果整理为系列专题，供感兴趣的同仁参考。

本期首先推出致同研究之“新审计报告准则”系列（一）：新审计报告准则概览，其他内容我们也将于近期陆续推出，敬请各位关注。

新审计报告准则概览

——致同研究之“新审计报告准则”系列（一）

一、新审计报告准则修订背景

为了提高审计报告的信息含量，满足资本市场改革与发展对高质量会计信息的需求，保持我国审计准则与国际准则的持续全面趋同，2016年12月23日，财政部以财会〔2016〕24号文件发布了《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》等12项中国注册会计师审计准则（以下简称“新审计报告准则”）。新审计报告准则生效实施后，财政部的财会〔2010〕21号文件中涉及有关11项准则同时废止。

2016年12月20日，中国证监会发布了〔2016〕35号公告，明确了资本市场相关主体实施新审计报告准则的时间、范围和要求。

新审计报告准则旨在通过注册会计师与管理层及治理层的沟通，提高已执行审计工作的透明度，促进注册会计师保持更高的职业怀疑，为财务报表使用者提供额外的重要信息，提高审计报告的决策相关性和有用性。

二、新审计报告准则的实施范围

● 新制定的审计准则项目（1项）

准则项目	实施范围
中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项（以下简称CSA1504）	适用于上市实体的整套通用目的财务报表审计业务，以及其他主体审计业务中注册会计师决定或委托方要求在审计报告中沟通关键审计事项的情形。

● 实质性修订的准则项目（6项）

准则项目	实施范围
中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告（以下简称CSA1501）	适用于所有主体的财务报表审计业务。本准则的某些条款仅适用于上市实体的财务报表审计业务。
中国注册会计师审计准则第1502号——在审计报告中发表非无保留意见（以下简称CSA1502）	适用于所有主体的财务报表审计业务

中国注册会计师审计准则第 1503 号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段（以下简称 CSA1503）	适用于所有主体的财务报表审计业务
中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通（以下简称 CSA1151）	适用于所有主体的财务报表审计业务。 本准则的某些条款仅适用于上市实体的财务报表审计业务（注）
中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营（以下简称 CSA1324）	适用于所有主体的财务报表审计业务
中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息责任（以下简称 CSA1521）	适用于整套通用目的财务报表审计。 本准则的某些条款仅适用于上市实体的财务报表审计业务（注）

● 仅作出文字调整的准则项目（5 项）

准则项目	实施范围
中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见（以下简称 CSA1111）	适用于所有主体的财务报表审计业务
中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿（以下简称 CSA1131）	适用于所有主体的财务报表审计业务
中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据（以下简称 CSA1301）	适用于所有主体的财务报表审计业务
中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项（以下简称 CSA1332）	适用于所有主体的财务报表审计业务
中国注册会计师审计准则第 1341 号——书面声明（以下简称 CSA1341）	适用于所有主体的财务报表审计业务

注 1：根据证监会〔2016〕35 号公告文件，实施新审计报告准则的上市实体范围（即资本市场有关主体）包括上市公司、IPO 公司、新三板公司中的创新层挂牌公司、面向公众投资者公开发行债券的公司。对于上述规定之外的资本市场其他主体的财务报表审计业务，暂不要求执行新审计报告相关准则中仅对上市实体作出强制要求的相关规定。

注 2：CSA1501、CSA1151、CSA1521 的部分条款对上市实体的审计业务作出了额外的强制要求，包括披露项目合伙人姓名、披露注册会计师对财务报表审计的责任、与治理层沟通独立性、在审计报告日前不能获取所有其他信息的特殊考虑等。

三、新审计报告准则的实施日期

● 以下主体的财务报表审计业务，应于 2017 年 1 月 1 日起执行新审计报告准则

相关主体的审计业务	首次执行的影响年度
A+H 股公司供内地使用的审计报告	2016 年度财务报表审计
A+H 股公司供境外使用审计报告，如果选择按照	2016 年度财务报表审计

中国注册会计师审计准则出具的审计报告	
H股公司的财务报表审计业务，如果选择按照中国注册会计师审计准则出具审计报告（一般限于供境外使用的审计报告，待官方文件明确）	2016年度财务报表审计

● 以下主体的财务报表审计业务，应于**2018年1月1日起执行新审计报告准则**

相关主体的审计业务	首次执行的影响年度
A股上市公司（即主板公司、中小板公司、创业板公司，包括除A+H股公司以外其他在境内外同时上市的公司）的财务报表审计业务	2017年度财务报表审计
新三板公司中的创新层挂牌公司的财务报表审计业务	2017年度财务报表审计
面向公众投资者公开发行债券的公司的财务报表审计业务	2017年度财务报表审计
其他主体的财务报表审计业务	2017年度财务报表审计

注：根据财政部财会〔2016〕24号，允许和鼓励提前执行新审计报告准则。

四、证监会对资本市场有关主体的实施要求

根据证监会〔2016〕35号公告文件，资本市场有关主体实施新审计报告准则的相关要求如下：

具有证券期货相关业务资格的会计师事务所应全面做好实施新审计报告相关准则的有关准备工作，加强会计师事务所内部学习与培训，在执业过程中严格执行新审计报告相关准则要求，加强与被审计单位的沟通，密切关注资本市场新业态、新情况，合理运用职业判断，充分披露有关信息，恰当发表审计意见。

资本市场相关主体应配合审计师执行新审计报告相关准则，强化管理层和治理层对财务报表的责任，确保财务信息真实、准确、完整。管理层和治理层应保持与审计师的充分沟通，关注审计师如何确定、解决关键审计事项，以及如何在审计报告中披露这些事项。

上市公司董事会审计委员会应对审计报告中“关键审计事项”等涉及的重要事项进行审阅；如果认为上述事项对上市公司影响重大且有必要进行补充说明的，可以在上市公司年度报告正文“第五节 重要事项”中进行说明。创新层挂牌公司董事会应对关键审计事项涉及的公司情况作出说明，并在年度报告正文“第四节 管理层讨论与分析”中予以披露。具体信息披露要求按照中国证监会以及上海证券交易所、深圳证券交易所、全国中小企业股份转让系统的有关规定执行。

五、新审计报告准则的修订思路与变化内容

新制定或修订原因	主要变化内容
回应审计报告的沟通价值不高和信息含量不足问题	<ul style="list-style-type: none"> ● 新制定《审计准则第 1504 号—在审计报告中沟通关键审计事项》，增加审计报告的信息含量、提高审计报告的沟通价值，增强相关性和决策有用性。 ● 实质性修订《审计准则第 1151 号—与治理层的沟通》、《审计准则第 1502 号—在审计报告中发表非无保留意见》、《审计准则第 1503 号—在审计报告中增加强调事项段和其他事项段》
回应持续经营问题	<p>实质性修订《审计准则第 1324 号—持续经营》</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 在持续经营存在重大不确定性的情况下，要求在审计报告中单设段落予以突出强调 ● 强化注册会计师对持续经营相关披露的审计投入 ● 在审计报告中增加对管理层和审计师与持续经营相关的责任表述，以增加对持续经营的关注
明确注册会计师对其他信息责任	<p>实质性修订《审计准则第 1521 号—注册会计师对含有已审计财务报表的文件中的其他信息的责任》</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 明确年度报告定义和“其他信息”的范围 ● 提高注册会计师对“其他信息”的工作投入 ● 在审计报告中增加“其他信息”段，明确说明审计师对“其他信息”的责任并报告工作结果 ● 严格工作底稿要求
修改审计报告格式和内容，强化注册会计师与审计相关的责任	<p>实质性修订《审计准则第 1501 号—对财务报表形成审计意见和出具报告》</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 优化审计报告格式内容安排 ● 进一步澄清注册会计师的责任， ● 披露独立性标准，披露合伙人的姓名

请点击左下角的[阅读原文](#)查看新审计报告准则修订的主要变化内容。

附：新审计报告准则的主要变化内容

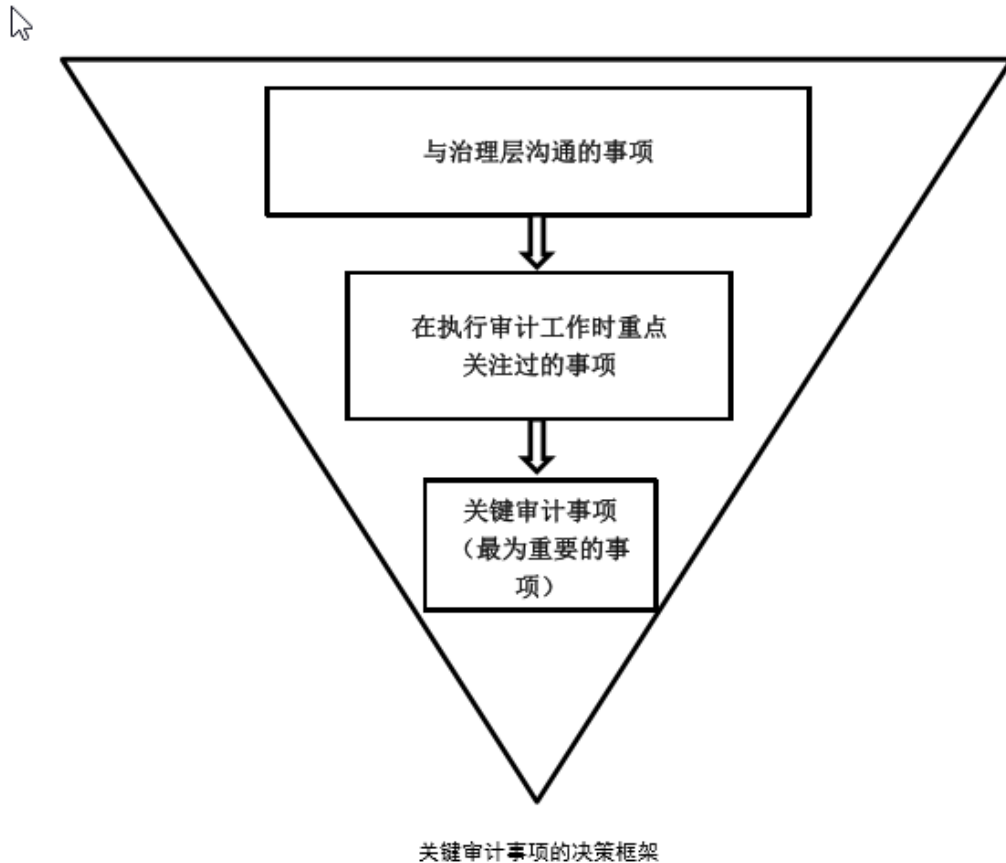
一、新制定准则（CSA1504）的主要内容

新制定的《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》，明确要求注册会计师在上市实体审计报告中增加关键审计事项部分，用于沟通关键审计事项。

1、准则定义了关键审计事项并规定了关键审计事项的决策框架

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中最为重要的事项。

注册会计师确定关键审计事项应将“与治理层沟通的事项”作为起点，确定“在执行审计工作时重点关注过的事项”，并从中确定“对本期财务报表审计最为重要的事项”，从而构成“关键审计事项”。



2、规范了审计报告中如何恰当表述关键审计事项

注册会计师应当在审计报告中单设一部分，以“关键审计事项”为标题，并在该部分使用恰当的子标题逐项描述关键审计事项。关键审计事项部分的引言应当同时说明下列事项：（1）关键审计事项是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；（2）关键审计事项的应对以对财务报表整体进行审计并形成审计意见为背景，注册会计师不对关键审计事项单独发表意见。

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，注册会计师应当分别索引至财务报表的相关披露（如有），并同时说明下列内容：（1）该事项被认定为审计中最为重要的事项之一，因而被确定为关键审计事项的原因；（2）该事项在审计中是如何应对的。

3、要求在审计工作底稿中记录关键审计事项

注册会计师应当在审计工作底稿中记录下列事项：（1）注册会计师确定的在执行审



计工作时重点关注过的事项，以及针对每一事项，是否将其确定为关键审计事项及理由；

(2) 注册会计师确定不存在需要在审计报告中沟通的关键审计事项的理由，或者仅有的需要沟通的关键审计事项是本准则第十五条所述的事项（如适用）；(3) 注册会计师确定不在审计报告中沟通某项关键审计事项的理由（如适用）。

4、导致非无保留意见的事项、影响持续经营能力的相关事项不得在审计报告的关键事项部分沟通

不得在审计报告的关键审计事项部分沟通（描述）导致非无保留意见的事项或者可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性。注册会计师应当按照适用的审计准则的规定报告这些事项，并在关键审计事项部分提及形成保留（否定）意见的基础部分或与持续经营相关的重大不确定性部分。

5、其他

对在特殊情况下不在审计报告中沟通关键审计事项的情形作出规范，如法律法规禁止公开披露某事项的情形，以及如果合理预期在审计报告中沟通某事项造成的负面后果超过在公众利益方面产生的益处的情形；并就注册会计师与治理层沟通关键审计事项作出要求。

二、实质性修订的准则的主要变化内容

（一）中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告

1、优化了审计报告的行文顺序，将与报告相关的决策信息前置

为了突出注册会计师发布的审计意见，将审计意见作为审计报告的第一部分，并以“审计意见”作为标题，同时为帮助财务报表使用者了解关于审计意见的重要背景信息，在无保留意见的审计报告中增加了“形成审计意见的基础”这一部分。

CSA1501 规定，审计报告包括下列要素：(1) 标题；(2) 收件人；(3) 审计意见；(4) 形成审计意见的基础；(5) 管理层对财务报表的责任；(6) 注册会计师对财务报表审计的责任；(7) 按照相关法律法规的要求报告的事项（如适用）；(8) 注册会计师的签名和盖章；(9) 会计师事务所的名称、地址和盖章；(10) 报告日期。

在适用的情况下，注册会计师还应当按照 CSA1324、CSA1504、CSA1502、CSA1503、CSA1521 等准则的相关规定，在审计报告中对与持续经营相关的重大不确定性、关键审计事项、导致发表非无保留意见的事项、强调事项或其他事项、其他信息等内容进行报告。

2、改进关于管理层对财务报表的责任（特别是有关持续经营的责任）的表述。

CSA1501 增加了有关管理层评估被审计单位持续经营能力和使用持续经营假设是否适当的责任。

3、改进关于注册会计师对财务报表审计责任和审计工作的描述

CSA1501 通过对注册会计师审计责任和审计工作的描述，增加了关于注册会计师关于持续经营、发现舞弊、与治理层沟通、沟通关键审计事项、运用职业判断、保持职业怀疑等相关责任，并增加对“合理保证”、“重要性”等审计概念的核心阐述。

4、增加关于披露项目合伙人姓名的要求，进一步增强对审计报告使用者的透明度

CSA1501 要求审计报告应当由项目合伙人和另一名负责该项目的注册会计师签名和盖章（原准则仅要求由注册会计师签名和盖章）。注册会计师应当在对上市实体整套通用目的财务报表出具的审计报告中注明项目合伙人。

5、删除了原准则中“标准审计报告”和“非标准审计报告”的概念

执行新准则后，行文时可以采用的措辞包括：无保留意见的审计报告、带强调事项段（或其他事项段）的无保留意见的审计报告、非无保留意见的审计报告等。

（二）中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见

1、基于 CSA1501 的修订而作出相应的修订

审计报告部分	保留意见	否定意见	无法表示意见
审计意见	<ul style="list-style-type: none"> ● 使用“保留意见”作为标题 ● 补充说明保留意见 ● 包含恰当的措辞如“保留” 	<ul style="list-style-type: none"> ● 使用“否定意见”作为标题 ● 补充说明否定意见 ● 包含恰当的措辞如“否定” 	<ul style="list-style-type: none"> ● 使用“无法表示意见”作为标题 ● 补充说明无法表示意见 ● 将财务报表已经审计的说明改为注册会计师接受委托审计财务报表
形成审计意见	● 将标题修改为“形成保	● 将标题修改为“形成否	● 将标题修改为“形成无

审计报告部分	保留意见	否定意见	无法表示意见
的基础	留意见的基础” <ul style="list-style-type: none"> ● 描述导致发表保留意见的事项 	定意见的基础” <ul style="list-style-type: none"> ● 描述导致发表否定意见的事项 	法表示意见的基础” <ul style="list-style-type: none"> ● 描述导致发表无法表示意见的事项 ● 删除部分措辞
注册会计师对财务报表审计的责任			<ul style="list-style-type: none"> ● 修改相关措辞,仅保留部分内容

2、与 CSA 1504 衔接，增加对财务报表发表无法表示意见时与关键审计事项相关的规定。除非法律法规另有规定，当对财务报表发表无法表示意见时，不得在审计报告中包含关键审计事项部分。

3、除非法律法规另有规定，当对财务报表发表无法表示意见时，不得在审计报告中包含《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息责任》规定的其他信息部分。

（三）中国注册会计师审计准则第 1503 号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段

1、基于 CSA1501 的修订而作出相应的修订。

2、强调事项段的使用不能替代发表非无保留意见，也不能替代对某项关键审计事项的描述。

审计报告增加强调事项段的前提条件是：（1）按照 CSA1502 规定，该事项不会导致注册会计师发表非无保留意见；（2）当 CSA1504 适用时，该事项为未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项。

3、强调事项段适用的范围变窄。

强调事项段不能替代“与持续经营相关的重大不确定性”段落，即当可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性时，应按照 CSA1324 的要求增加“与持续经营相关的重大不确定性”段落，而非增加强调事项段。

4、明确其他事项段与审计报告其他要素之间的关系。

在审计报告中增加其他事项段的前提条件是:(1)未被法律法规禁止;(2)当 CSA1504 适用时,该事项未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项。

如果某事项不符合关键审计事项的规定,而执业人员认为有必要沟通根据职业判断认为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的事项,则应当增加其他事项段。

强调事项是已在财务报表中恰当列报或披露的事项,而其他事项是未在财务报表中列报或披露的事项。执业人员在实务中应分清两者区别,恰当使用强调事项段和其他事项段。

(四) 中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通

1、基于 CSA1504 的相关规定,扩展了与治理层的沟通事项,主要包括明确注册会计师在与治理层沟通计划的审计范围和时间安排的总体情况时,应当包括识别出的特别风险。

2、增加注册会计师在与治理层沟通审计中发现的事项时,应当包括影响审计报告形式和内容的情形(如有)。

3、对沟通的对象和过程(沟通的形式、时间安排)提供更详尽的指引。

(五) 中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营

1、CSA1324 明确了注册会计师对持续经营的审计责任,增加了第十六条,即注册会计师应当评价是否已就管理层编制财务报表时运用持续经营假设的适当性获取了充分、适当的审计证据,并就运用持续经营假设的适当性得出结论。

2、CSA1324 为强化注册会计师对与持续经营相关的责任,增加了第十九条,即如果已识别出的可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况,但根据获取的审计证据,注册会计师认为不存在重大不确定性,则注册会计师应当根据适用的财务报告编制基础的规定,评价财务报表是否对这些事项或情况作出充分披露。

3、CSA1324 要求在审计报告中突出显示了持续经营的相关事项,以提醒财务报表使用者关注。CSA1324 第二十一条明确,如果运用持续经营假设是恰当的,但存在重大不确定性时,且财务报表对重大不确定性已作出充分披露,注册会计师应在审计报告中单独设置“与持续经营相关的重大不确定性”段落,以提醒财务报表使用者关注财务报表附注中对重大不确定性的披露,说明这些事项或情况表明存在可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性,并说明该事项并不影响发表的审计意见。

CSA1324 在审计报告中增加以“与持续经营相关的重大不确定性”为标题的单独部分取代了此前的准则增加强调事项段的做法。

此前的审计准则要求，如果财务报表已作出充分披露，注册会计师应当发表无保留意见，并在审计报告中增加强调事项段，强调可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性的事实。

4、其他修订

在与治理层沟通的内容方面增加了可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况对审计报告的影响（如适用）。

（六）中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的责任

CSA1521 对原准则作出了重大的实质性修订，事实上可以视为一项全新的准则。CSA1521 修订涉及的主要内容如下：

1、修订准则名称

CSA1521 名称由“注册会计师对含有已审计财务报表的文件中的其他信息的责任”修订为“注册会计师对其他信息的责任”。

2、修订了其他信息的定义、新增了年度报告及其他信息的错报的定义，明确准则的适用范围。

CSA1521 将其他信息的范围限定在被审计单位的年度报告，并通过对年度报告的定义进一步明确其他信息的内容。明确 CSA1521 不适用于：（1）财务信息初步公告；（2）证券发行文件，包括招股说明书。

3、增加了注册会计师获取其他信息的程序，修订了注册会计师阅读并考虑其他信息的工作要求。

CSA1521 第十四条规定了注册会计师获取其他信息的程序，并强调如通过与管理层讨论，组成年度报告的部分或全部文件在审计报告日后才能取得，要求管理层提供书面声明，声明上述文件的最终版本将在可获取时并且在被审计单位公布前提供给注册会计师，以使注册会计师可以完成本准则要求的程序。

CSA1521 要求注册会计师考虑其他信息与财务报表之间是否存在重大不一致，考虑其他信息与注册会计师在审计中了解到的情况是否存在重大不一致。此外，注册会计师应当对与财务报表或者注册会计师在审计中了解到的情况不相关的其他信息中似乎存在重大错报的迹象保持警觉。

4、增加了注册会计师就似乎存在重大不一致或其他信息似乎存在重大错报时的应

对程序及注册会计师对被审计单位及其环境的了解需要更新时的应对程序。

5、修订了注册会计师在审计报告中报告其他信息的要求，即要求注册会计师在审计报告中增设一个单独的部分，以“其他信息”为标题，对与其他信息相关的内容进行报告。

6、增加了审计工作底稿要求。

CSA1521 要求形成的审计工作底稿包括：按照 CSA1521 的规定实施的程序以及按照 CSA1521 执行工作所针对的其他信息的最终版本。