

附件 8:

## 审计报告相关准则修订（起草）说明

### 一、修订的必要性

审计报告是注册会计师对财务报表发表审计意见形成的书面报告，同时也是注册会计师与财务报表使用者沟通审计事项的主要手段。审计报告是财务信息生成链条上关键的一环，对增强财务信息的可信性起着至关重要的作用。现行审计报告模式在格式、要素和内容上，都体现了标准化，其核心内容是审计意见，即注册会计师对财务报表是否具有合法性和公允性发表高度浓缩的意见。审计报告的标准具有格式统一、要素一致、内容简洁、意见明确等优点，但也存在着信息含量低、相关性差等缺陷。

2008 年美国发生的金融危机波及全球，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，改进审计报告模式，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。2014 年，欧盟出台新的审计指令和公众利益实体审计监管要求，规定在对公众利益实体财务报表出具的审计报告中，还应指出最重要的重大错报风险以及注册会计师应对措施等内容。2015 年年初，国际审计与鉴

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。特别是引进关键审计事项部分,使得审计报告和财务报表的使用者,可以了解与被审计单位和财务报表审计更为相关、决策有用的信息。这些信息可能包括注册会计师评估的重大错报风险较高的领域或识别出的特别风险、涉及管理层判断的重大不确定性事项和重大审计判断、当期重大交易或事项对审计的影响。上述对审计报告模式的改革,弥补了现行审计报告模式的缺陷,提高了审计报告对财务报表使用者的沟通价值,提供更多相关和决策有用的信息,并提高了审计工作的透明度。

我国的审计准则实现了与国际准则的趋同,目前采用的审计报告模式是全球通用的模式,也存在着信息含量低、相关性差等问题。国际审计准则对审计报告模式的改革,客观上要求我国及时借鉴新的国际审计准则,采用新的审计报告模式,实现我国审计准则的持续趋同。同时,随着我国资本市场的改革和IPO注册制的推行,政府部门、监管机构和投资者将对注册会计师执业质量提出更高的要求,期望注册会计师出具的审计报告将更具有相关性和决策有用性,以降低资本市场的不确定性和信息不对称带来的风险。为此,亟需我们借鉴国际审计报告改革的最新成果,并结合我国实际情况,对审计报告相关准则做出修订。

## 二、修订的总体目标和思路

针对上述现行审计报告模式的重大缺陷,我们确定了如下修

订目标和思路:

**(一)提高审计报告的信息含量,增强相关性和决策有用性。**

借鉴国际审计报告准则,在审计报告中增加关键审计事项部分,对与所审计项目相关的个性信息进行描述,以提高审计报告的相关性和决策有用性。当然,在审计报告中增加关键审计事项部分,并不改变审计的根本目标,不改变被审计单位管理层和治理层作为被审计单位信息披露者、注册会计师作为信息鉴证者的基本定位,不改变审计的基本方法和流程,而只是要求注册会计师将当期财务报表审计中最为重要的事项从审计的角度在审计报告中予以沟通。

**(二)提高审计报告的沟通价值,增强审计工作的透明度。**

通过修改审计报告的内容和措辞,使财务报表使用者能更准确理解审计的基本定位、核心概念以及注册会计师、治理层和管理层各自的职责,弥合“期望差距”。一是在审计报告中说明注册会计师和管理层对持续经营假设各自的责任;二是在审计报告中说明注册会计师对年报中除已审计财务报表和审计报告以外的其他信息的信息的责任;三是在审计报告中增加对“合理保证”、“重要性”、“风险导向审计”等审计核心概念的阐释;四是在审计报告对注册会计师发现舞弊的责任、与治理层沟通的责任等进行阐释;五是要求在审计报告中披露项目合伙人的姓名,以明确对审计质量承担最终责任的人员。

**(三)强化注册会计师与审计相关的责任,回应财务报表使**

## **用者对持续经营、其他信息、注册会计师独立性的关注。**

一是强化注册会计师对持续经营的审计投入，当持续经营存在重大不确定性时，要求在审计报告中单设段落予以突出强调；二是提高注册会计师对被审计单位年度报告中包含的其他信息的工作投入，并要求注册会计师在审计报告中单设段落报告工作的结果；三是要求注册会计师在审计报告中声明独立于被审计单位，并履行了职业道德方面的其他责任。

### **三、修订的过程**

#### **（一）立项研究阶段。**

为了准确把握国际审计准则的精髓，研究我国审计报告模式存在的问题，我们于 2015 年 1 月成立项目组，由中注协人员、学术界和实务界的专家组成，立项研究相关准则。

#### **（二）起草初稿阶段。**

在立项研究的基础上，各项目组陆续于 2015 年 3 月开始起草相关审计准则初稿。在起草的过程中，我们积极发挥项目组的集体力量，通过项目组讨论、实地调研、专家咨询等方式，力求将我国审计业务的实践经验与国际准则的先进成果相结合。

#### **（三）研讨论证阶段。**

为了确保初稿的起草质量，听取实务界对准则初稿的意见和建议，我们于 2015 年 10 月举办了审计准则修订研讨班，由项目负责人对相关准则修订情况进行系统讲解，并组织学员对准则修订中的关键问题进行分组研讨。随后，我们在整理、研究、吸收

此次研讨班成果的基础上，对初稿作出修改完善，并于 2015 年 11 月邀请政府相关部门、学术界、企业界、实务界的代表对文本进行论证。

#### 四、修订的主要内容

**（一）关于《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（拟订，征求意见稿）》。**

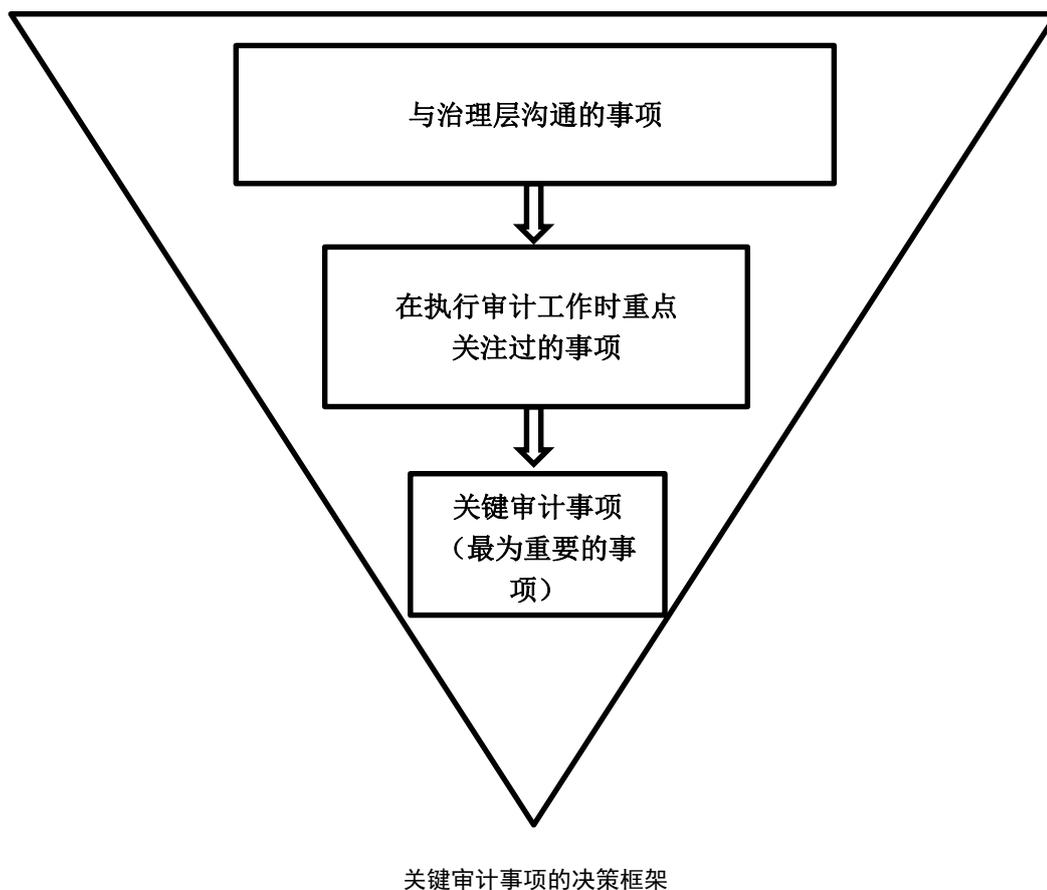
**1.要求注册会计师在上市实体审计报告中沟通关键审计事项。**

本征求意见稿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。关键审计事项，是指注册会计师根据职业判断认为对当期财务报表审计最为重要的事项。

通过要求注册会计师沟通关键审计事项，可以提高已执行审计工作的透明度，从而提高审计报告的决策相关性和有用性。沟通关键审计事项还能够为财务报表使用者提供额外的信息，以帮助其了解被审计单位、已审计财务报表中涉及重大管理层判断的领域，以及注册会计师根据职业判断认为对当期财务报表审计最为重要的事项。

**2.规定关键审计事项的决策框架。**

根据关键审计事项的定义，注册会计师在确定关键审计事项时，需要遵循以下决策框架（如图所示）：



**(1) 以“与治理层沟通的事项”为起点选择关键审计事项。**

《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通（修订，征求意见稿）》要求注册会计师与被审计单位治理层沟通审计过程中的重大发现，包括注册会计师对被审计单位的重要会计政策、会计估计和财务报表披露等会计实务的看法，以及审计过程中遇到的重大困难等，以便于治理层履行其监督财务报告过程的职责，也便于注册会计师履行审计职责。在现行准则规范下，除非注册会计师针对这些事项发表非无保留意见，否则这部分沟通事项将不在审计报告中披露。调查结果表明，财务报表使

用者对这些事项感兴趣，并且呼吁增加这些沟通的透明度。因此，本征求意见稿要求注册会计师从与治理层沟通事项中选取关键审计事项。

**(2)从“与治理层沟通的事项”中选出“在执行审计工作时重点关注过的事项”。**

根据风险导向审计的理念，注册会计师需要识别和评估财务报表重大错报风险，设计和实施应对这些风险的审计程序，获取充分、适当的审计证据，以作为形成审计意见的基础。注册会计师评估的重大错报风险越高，在计划和实施审计程序并评价审计程序的结果时涉及的判断就越多，就需要获取越有说服力的审计证据。因此，在风险导向审计模式下，有些事项是注册会计师在执行审计时重点关注过的事项，通常影响注册会计师的总体审计策略以及对这些事项分配的审计资源和审计工作力度。

本征求意见稿规定，注册会计师在确定哪些事项属于重点关注过的事项时，需要特别考虑下列方面：

①评估的重大错报风险较高的领域或识别出的特别风险。特别风险，根据审计准则中的定义，是指注册会计师识别和评估的、根据判断认为需要特别考虑的重大错报风险。评估的重大错报风险较高的领域或识别出的特别风险，需要注册会计师在审计中投放更多的审计资源予以应对。因此，注册会计师在确定的重点关注过的事项时需要特别考虑该方面。

②与财务报表中涉及重大管理层判断（包括被认为具有高度

估计不确定性的会计估计)的领域相关的重大审计判断。财务报表中复杂、重大的管理层判断领域，通常涉及困难、复杂的审计判断。因此，注册会计师在确定的重点关注过的事项时需要特别考虑该方面。

③当期重大交易或事项对审计的影响。对财务报表或审计工作具有重大影响的事项或交易可能对注册会计师的总体审计策略产生重大影响，也可能被识别为特别风险。因此，注册会计师在确定的重点关注过的事项时需要特别考虑该方面。

**(3)从“在执行审计工作时重点关注过的事项”中选出“最为重要的事项”，从而构成关键审计事项。**

“最为重要的事项”并不意味着只有一项，其数量受被审计单位规模和复杂程度、业务和经营环境的性质，以及审计业务具体事实和情况的影响。注册会计师需要以被审计单位和审计工作为背景，综合考虑该事项对预期使用者理解财务报表整体的重要程度、与该事项相关的会计政策的复杂程度或主观程度、与该事项相关的错报的性质和重要程度、为应对该事项需要付出的审计努力的性质和程度、注册会计师遇到的困难的性质和严重程度、与该事项相关的控制缺陷的严重程度等因素，作出职业判断。

### **3.对在审计报告中描述关键审计事项作出规范。**

为帮助财务报表使用者了解注册会计师确定的关键审计事项，本征求意见稿要求注册会计师在审计报告中逐项描述每一关键审计事项，并同时说明下列方面：

(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。

为达到突出关键审计事项的目的，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每一关键审计事项，在描述时，注册会计师还应当分别索引至财务报表的相关披露（如有），以使预期使用者能够进一步了解管理层在编制财务报表时如何应对这些事项。

#### **4.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。**

一般而言，在审计报告中沟通关键审计事项，通常有助于提高审计的透明度，是符合公众利益的。然而，在极其罕见的情况下，关键审计事项可能涉及某些“敏感信息”，沟通这些信息可能为被审计单位带来较为严重的负面影响。

在某些情况下，法律法规也可能禁止公开披露某事项。例如，公开披露某事项可能妨碍相关机构对某项违法行为或疑似违法行为的调查。

因此，本征求意见稿规定，除非法律法规禁止公开披露某事项，或者在极其罕见的情况下，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产生的公众利益方面的益处，注册会计师确定不应在审计报告中沟通该事项，则注册会计师应当在审

计报告中逐项描述关键审计事项。

#### **5.要求注册会计师就关键审计事项与治理层沟通。**

治理层在监督财务报告过程中担当重要角色。就关键审计事项与治理层沟通，能够使治理层了解注册会计师就关键审计事项作出的审计决策的基础以及这些事项将如何在审计报告中作出描述，也能够使治理层考虑鉴于这些事项将在审计报告中沟通，作出新的披露或提高披露质量是否有用。因此，本征求意见稿要求注册会计师就下列方面与治理层沟通：

(1) 注册会计师确定的关键审计事项；

(2) 根据被审计单位和审计业务的具体情况，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（如适用）。

#### **6.要求在审计工作底稿中记录关键审计事项。**

注册会计师编制的审计工作底稿，应当使得未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚了解重大职业判断。就关键审计事项而言，这些职业判断包括从与治理层沟通的事项中确定重点关注过的事项，以及这些事项中的每一项是否构成关键审计事项。因此，本征求意见稿拟要求注册会计师针对关键审计事项记录下列方面：

(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其理由；

(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，或者仅有的需要沟通的关键审计事项是导致发表非无

保留意见的事项或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的事项的理由；

(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。

### **7.不允许在关键审计事项部分沟通某些关键审计事项。**

在审计报告的关键审计事项部分沟通的事项，必须是在形成审计意见时已得到恰当解决的事项。根据《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（修订，征求意见稿）》的规定导致非无保留意见的事项，或者根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营（修订，征求意见稿）》的规定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，就其性质而言都属于关键审计事项。然而，这些事项不得在审计报告的关键审计事项部分进行描述，而应当分别在导致非无保留意见的事项部分或与持续经营相关的重大不确定性部分进行描述。

**（二）关于《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（修订，征求意见稿）》。**

#### **1.优化审计报告要素的排列顺序。**

(1) 调整审计意见的位置。在现行审计报告模式下，审计意见段置于审计报告正文的最后位置。为了突出注册会计师发表的审计意见，本征求意见稿拟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。

(2) 在无保留意见审计报告中增加形成审计意见的基础部分。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，本征求意见稿拟在审计报告中增加形成审计意见的基础部分，并将其紧接在审计意见部分之后。为了回应社会公众对注册会计师独立性的关注，进而提高其对审计质量的信心，本征求意见稿拟在形成审计意见的基础部分声明注册会计师按照与审计相关的职业道德要求独立于被审计单位，并按照这些要求履行了职业道德方面的其他责任。声明中还应当指明发布相关职业道德要求的国家或地区，如中国注册会计师职业道德守则。

## **2.改进关于管理层对财务报表责任的表述。**

根据现行准则，管理层对财务报表的责任主要包括按照适用的财务报告编制基础编制财务报表，以及设计、执行和维护必要的内部控制。金融危机的爆发，促使利益相关者更加关注被审计单位的持续经营能力。根据财务报告编制基础的要求，管理层在编制财务报表时，应当评估被审计单位的持续经营能力和使用持续经营假设是否适当，披露（如适用）与持续经营相关的事项，并描述在何种情况下使用持续经营假设是适当的。本征求意见稿拟在现行准则规定的管理层责任的基础上，增加管理层对上述持续经营责任的描述。

## **3.改进关于注册会计师对财务报表审计责任的表述。**

为帮助财务报表使用者更加清晰地了解注册会计师与财务报表审计相关的责任，本征求意见稿增加关于注册会计师与持续

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的责任，并增加对“合理保证”、“重要性”、“风险导向审计”等审计核心概念的阐释。对于集团审计，进一步描述注册会计师在指导、监督和执行集团审计方面的责任。

#### **4.增加关于披露项目合伙人姓名的要求。**

本征求意见稿拟要求在对上市实体整套通用目的财务报表出具的审计报告中披露项目合伙人的姓名，以进一步增强对审计报告使用者的透明度。

### **（三）关于《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营（修订，征求意见稿）》。**

#### **1.在审计报告中增加与持续经营相关的重大不确定性部分。**

如果注册会计师认为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，根据现行准则的规定，注册会计师应当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，提醒财务报表使用者关注财务报表附注中的相关披露。本征求意见稿为了在审计报告中突出显示持续经营事项，以提醒财务报表使用者关注，在该情况下，要求注册会计师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，以提醒财务报表使用者关注财务报表附注中对相关事项的披露，并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。

## **2.强化注册会计师对评价管理层披露持续经营事项的责任。**

虽然披露持续经营事项是管理层的责任，并由财务报告编制基础进行规范，但注册会计师仍有责任评价管理层披露的充分性。当持续经营存在重大不确定性时，注册会计师应当确定财务报表披露持续经营事项的充分性。本征求意见稿对此作出进一步规范并提供更详细的指引：如果已识别出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，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.其他修订。**

本征求意见稿还增加了以下要求：

(1) 注册会计师应当评价是否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) 如果适用，与治理层沟通持续经营对审计报告的影响。

**(四) 关于《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通（修订，征求意见稿）》。**

### **1.修订了与治理层沟通的事项。**

为配合《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（拟订，征求意见稿）》的相关规定，本征求意见稿对“沟通的事项”作出了进一步拓展并提供了更详细

的指引，具体包括：

（1）注册会计师与财务报表审计相关的责任。本征求意见稿指出，当《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（拟订，征求意见稿）》适用时，注册会计师与财务报表审计相关的责任还包括注册会计师确定并在审计报告中沟通关键审计事项的责任。

（2）计划的审计范围和时间安排。本征求意见稿要求注册会计师与治理层沟通计划的审计范围和时间安排的总体情况，包括识别出的特别风险。就注册会计师识别出的特别风险进行沟通，可以帮助治理层了解存在特别风险的事项以及需要注册会计师予以特别考虑的原因。就特别风险进行沟通可以帮助治理层履行其对财务报告过程的监督责任。

针对计划的审计范围和时间安排，本征求意见稿增加了进一步指引，在现行准则的基础上，沟通的事项还可能包括：注册会计师计划如何应对重大错报风险评估水平较高的领域；实施计划的审计程序或评价审计结果需要的专门技巧或知识的性质及程度，包括利用专家的工作；当《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（拟订，征求意见稿）》适用时，注册会计师对于哪些事项可能需要重点关注因而可能构成关键审计事项所作的初步判断。

（3）审计中发现的重大问题。本征求意见稿增加了新规定，要求注册会计师与治理层沟通审计中发现的重大问题时，还应沟

通影响审计报告格式和内容的情形（如存在）。这些情形包括：

①根据《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（修订，征求意见稿）》的规定，注册会计师预期在审计报告中发表非无保留意见；

②根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营（修订，征求意见稿）》的规定，报告与持续经营相关的重大不确定性；

③根据《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（拟订，征求意见稿）》的规定，沟通关键审计事项；

④根据《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（修订，征求意见稿）》的规定，注册会计师认为有必要（或其他审计准则要求）增加强调事项段或其他事项段。

## **2.对沟通的过程提供了更详细的指引。**

本征求意见稿在现行准则的基础上，对“沟通的过程”提供了更详细的指引，具体包括：

（1）沟通的形式。除现行准则提及的因素外，对沟通事项的讨论是否将包含在审计报告中也将影响沟通的形式，例如，在审计报告中沟通关键审计事项时，注册会计师可能认为有必要就确定为关键审计事项的事项进行书面沟通。

（2）沟通的时间安排。审计过程中的及时沟通有助于注册

会计师与治理层进行充分的双向对话。此外，当《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（拟订，征求意见稿）》适用时，注册会计师可以在讨论审计工作的计划范围及时间安排时沟通对关键审计事项的初步看法，注册会计师在沟通重大审计发现时也可以与治理层进行更加频繁的沟通，以进一步讨论此类事项。

### **3.其他修订。**

鉴于会计实务重大方面的质量可能涉及管理层在编制财务报表时作出的最困难、最主观或最复杂的判断，注册会计师对于财务报表这些主观方面的看法可能与治理层履行对财务报告过程的监督职责尤其相关，本征求意见稿为会计实务质量方面的沟通提供了更加详细的指引。

**（五）关于《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（修订，征求意见稿）》。**

#### **1.继续保留强调事项段。**

在《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（拟订，征求意见稿）》要求的关键审计事项部分之外，本征求意见稿继续保留在审计报告中增加强调事项段的规定。

强调事项不同于关键审计事项。强调事项段用于提及已在财务报表中作出恰当列报或披露，而注册会计师根据职业判断认为对财务报表使用者理解财务报表至关重要的事项。强调事项的概

念侧重于对财务报表使用者理解财务报表至关重要。强调事项段通常仅提及财务报表中的相关列报或披露，而不提供进一步描述。关键审计事项部分用于描述注册会计师根据职业判断认为对当期财务报表审计最为重要的事项，而该事项选自与治理层沟通过的、注册会计师在审计过程中予以重点关注过的事项。关键审计事项的概念侧重于注册会计师在审计过程中给予过重点关注。注册会计师应当详细描述每一关键审计事项。由于上述区别，本征求意见稿拟在审计报告的关键审计事项部分之外，保留强调事项段。

此外，对于非上市实体财务报表审计，本征求意见稿并不要求注册会计师在审计报告中沟通关键审计事项，因而继续保留强调事项段也是必要的。

## **2.增加与强调事项段和关键审计事项部分之间关系的相关规定。**

(1) 禁止对确定为关键审计事项的事项使用强调事项段。在很多情况下，被确定为关键审计事项的事项与财务报表中列报或披露的事项相关，对这些事项在关键审计事项部分进行描述，能够提供比强调事项段更加丰富的信息（例如，不仅仅是提及所强调事项）。因此，当某事项已被确定为关键审计事项时，本征求意见稿拟禁止注册会计师对同一事项使用强调事项段。

(2) 强调事项段的使用不能替代对某项关键审计事项的描述。如果某事项符合关键审计事项的规定，注册会计师应当在关

键审计事项部分描述该事项，而不得对该事项使用强调事项段。

(3) 如果某事项不符合关键审计事项的规定，而注册会计师认为对财务报表使用者理解财务报表至关重要，应当对该事项使用强调事项段。

### **3.增加与其他事项段和关键审计事项部分之间关系的规定。**

(1) 禁止对确定为关键审计事项的事项使用其他事项段。由于关键审计事项部分能够提供比其他事项段更加丰富的信息，因此，当某事项已被确定为关键审计事项时，本征求意见稿拟禁止注册会计师对同一事项使用其他事项段。

(2) 对于未在财务报表中列报或披露的事项，如果不符合关键审计事项的规定，而注册会计师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，可以对该事项使用其他事项段。

**(六) 关于《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（修订，征求意见稿）》。**

**1.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。**

当对财务报表发表无法表示意见时，如果注册会计师沟通关键审计事项，可能会误导财务报表使用者，使其误认为财务报表整体在这些关键审计事项方面比实际情况更为可信，这与对财务报表整体发表无法表示意见相矛盾。因此，本征求意见稿拟规定，当对财务报表发表无法表示意见时，除非法律法规另有规定，否

则注册会计师不得在审计报告中包含关键审计事项部分。

**(七) 关于《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(修订, 征求意见稿)》。**

**1.修订了其他信息的范围和准则名称。**

根据现行的《中国注册会计师审计准则第 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(修订, 征求意见稿)》, 其他信息是指根据法律法规的规定或惯例, 在含有已审计财务报表的文件中包含的除已审计财务报表和审计报告以外的财务信息和非财务信息。

含有已审计财务报表的文件范围很广, 规范起来针对性不强。因此, 本征求意见稿将其他信息的范围界定为“实体年度报告中包含的除财务报表和审计报告以外的财务信息和非财务信息”, 并扩展了年度报告的内涵, 规定“年度报告, 是指管理层或治理层根据法律法规的规定或惯例, 一般以年度为基础编写的、旨在向所有者(或类似利益相关方)提供实体经营情况、财务业绩及财务状况信息的一个文件或系列文件组合”。

相应地, 本征求意见稿将准则的名称由“注册会计师对含有已审计财务报表的文件中的其他信息(修订)的责任”修改为“注册会计师对其他信息(修订)的责任”。

**2.增强了注册会计师对其他信息的工作力度。**

鉴于年度报告中包含的其他信息越来越引起信息使用者的重视, 本征求意见稿增强了注册会计师针对其他信息的工作力度,

主要包括：

（1）现行准则要求注册会计师阅读其他信息，并考虑其他信息与已审计财务报表之间是否存在重大不一致；本征求意见稿除要求注册会计师考虑其他信息与已审计财务报表之间是否存在重大不一致外，还要求注册会计师在已获取审计证据和已得出审计结论的背景下，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。

（2）在考虑其他信息和财务报表之间是否存在重大不一致时，本征求意见稿要求注册会计师将其他信息中选定的金额和其他项目与财务报表中的相应金额和其他项目进行比较，以评价其一致性。

（3）当注册会计师阅读其他信息时，本征求意见稿还要求注册会计师对与财务报表或者注册会计师在审计过程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。

### **3.增加了在审计报告中报告其他信息的要求。**

为了帮助信息使用者更加清楚地了解注册会计师对其他信息执行的工作，以及注册会计师、管理层各自与其他信息相关的责任，本征求意见稿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，该部分应当包括以下内容：

（1）说明管理层对其他信息负责；

（2）指明审计报告日前注册会计师已获取的其他信息（如

有), 对于上市实体财务报表审计, 还要指明审计报告日后预期将获取的其他信息(如有)。

(3) 说明注册会计师的意见未涵盖其他信息, 因此, 注册会计师对其他信息不发表(或将不发表)审计意见, 或形成任何形式的鉴证结论。

(4) 描述注册会计师根据本准则的要求, 对其他信息进行阅读、考虑、报告的责任。

(5) 如果审计报告日前已经获取其他信息, 说明注册会计师无任何事项需要报告, 或者如果注册会计师得出结论认为, 其他信息存在未更正的重大错报, 说明其他信息中的未更正重大错报。

## 五、征求意见的主要问题

**(一) 关于《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(拟订, 征求意见稿)》。**

**问题 1:** 您认为在审计报告中增设关键审计事项部分用以描述注册会计师认为对当期审计最为重要的事项, 是否有助于提高审计报告的决策有用性和相关性? 如果不能, 为什么?

**问题 2:** 您认为本征求意见稿是否能够提供一个清晰的框架以指导注册会计师确定关键审计事项? 如果不能, 为什么? 您认为注册会计师遵守本征求意见稿中的相关规定能否就关键审计事项的确定作出合理一致的判断? 如果不能, 为什么?

**问题 3:** 您认为本征求意见稿是否提供了充分的指引以帮助

注册会计师恰当地考虑在描述单一关键审计事项时应当包含的内容？如果不能，为什么？

**问题 4:** 您认为本征求意见稿允许注册会计师确定不存在需要沟通的关键审计事项是否合理？如果合理，您是否同意本征求意见稿中与之相关的要求？如果不合理，您是否认为至少应当要求注册会计师沟通一项关键审计事项？

**问题 5:** 您是否同意即使已审计财务报表包含比较财务信息，也要将关键审计事项限制为对当期财务报表审计最为重要的事项？

**问题 6:** 您认为在审计报告中沟通关键审计事项的要求是否应当扩展至上市实体以外的其他财务报表审计？

**(二) 关于《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（修订，征求意见稿）》。**

**问题 1:** 您认为本征求意见稿对审计报告要素排列顺序的调整，能否起到提高沟通价值的作用？

**问题 2:** 您认为本征求意见稿中对管理层和注册会计师各自责任的表述是否准确、完整？

**问题 3:** 是否有其他提高审计报告沟通价值的建议？

**(三) 关于《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营（修订，征求意见稿）》。**

**问题 1:** 关于管理层披露持续经营事项的充分性，当存在重大不确定性时，现行准则要求注册会计师应当评价管理层披露的

充分性。本征求意见稿增加要求，当识别出持续经营事项但认为不存在重大不确定性时，注册会计师也应当评价披露的充分性。您认为新增加的要求是否具有可操作性？在审计实务中可能产生什么影响？

**（四）关于《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通（修订，征求意见稿）》。**

**问题 1：**您认为本征求意见稿关于沟通事项和沟通过程的规定在实际执行中是否存在困难？

**（五）关于《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（修订，征求意见稿）》。**

**问题 1：**您认为当对财务报表发表无法表示意见时，本征求意见稿禁止注册会计师在审计报告中沟通关键审计事项的要求是否合理？

**问题 2：**当对财务报表发表否定意见时，是否可以考虑与发表无法表示意见的情形相一致，即不在审计报告中包含关键审计事项部分？

**（六）关于《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（修订，征求意见稿）》。**

**问题 1：**您认为本征求意见稿中的相关规定是否有助于注册会计师准确区分强调事项与关键审计事项？

**问题 2：**您认为本征求意见稿中的相关规定是否有助于注册会计师理解和把握强调事项段、其他事项段、关键审计事项部分

之间的关系？

**（七）关于《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（修订，征求意见稿）》。**

**问题 1：**本征求意见稿中关于年度报告的定义和解释，能否帮助注册会计师恰当识别年度报告？在实务中是否具有可操作性？

**问题 2：**本征求意见稿中关于注册会计师获取、阅读并考虑其他信息责任表述是否清晰？在实务中是否具有可操作性？