

## Laws and Regulations Express (China)

### 法规快讯（中国）

#### ——证监会发布《监管规则适用指引——审计类第 1 号》

【2021 年第 019 期（总第 388 期） - 2021 年 3 月 9 日】

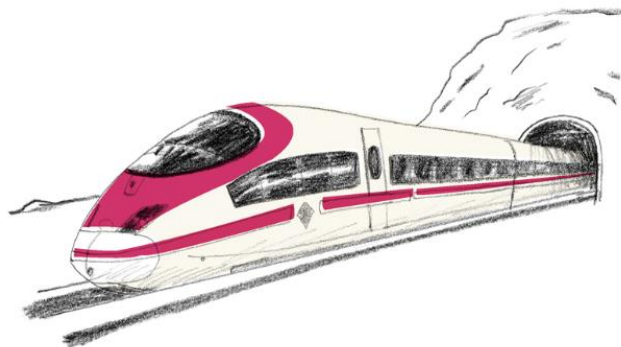




## 证监会发布《监管规则适用指引——审计类第 1 号》

2021 年 3 月 9 日，证监会发布《[监管规则适用指引——审计类第 1 号](#)》，对注册会计师在上市公司财务报表审计中发表非标准审计意见中涉及的错报、受限、重大性、广泛性、持续经营等关键内容提出针对性要求，对与之相关的信息披露也作出明确规范。本指引自 2021 年 3 月 23 日起施行。

《审计类第 1 号》并非对执业准则体系的解释，而是旨在推进执业准则体系在资本市场的有效、一贯执行和监管口径的统一，共同提升资本市场审计执业质量和上市公司财务信息披露质量。



《审计类第 1 号》明确涉及非标准审计意见退市及相关风险警示中，有关广泛性的认定标准和重大性的量化标准；明确规范与上市公司持续经营相关的非标准审计意见；如确认存在“受限”应当就此事项与治理层沟通；要求注册会计师在非标准审计意见专项说明中披露财务报表整体的重要性水平信息；要求注册会计师披露“受限”事项的形成过程及原因，明确披露受限事项下，应继续获取何种审计证据方可解决该受限问题；要求注册会计师在非标准审计意见专项说明中，披露使用的合并财务报表整体的重要性水平；要求注册会计师在发表非无保留意见时，应在非标准审计意见专项说明中充分披露广泛性的判断过程；要求注册会计师披露上期非标事项在本期的情况，如本期为标准无保留审计意见，注册会计师需额外出具专项说明，披露上期非标事项的具体内容、消除上期非标事项的具体措施。

相关内容如下：

### 一、错报与受限

#### 执业问题

注册会计师发表非无保留意见时，通常存在以下问题：

一是以“受限”代替“错报”。注册会计师以无法获取充分、适当的审计证据为由，对应识别的财务报表整体重大错报不予识别，规避作出恰当的职业判断，从而发表“受限”而非“错报”类型的审计意见。特别是在涉及专业判断、会计估计的领域，



如合并范围、资产减值（尤其是商誉减值）、预计负债、款项可收回性等，存在较多以“受限”代替“错报”类型审计意见的情形。

二是“受限”并非真正受限。注册会计师在能够执行进一步审计程序、获取审计证据的情况下，仍以无法获取充分、适当的审计证据为由，发表“受限”类型的审计意见，其“受限”理由并不成立。

### 监管要求

一是注册会计师应当严格依据会计准则、审计准则和监管规则，恰当运用职业判断，对财务报表特别是涉及会计估计、专业判断的领域，准确识别和应对重大错报风险。如发现财务报表整体存在重大错报，应发表恰当的“错报”类型审计意见，不得以“受限”为由进行替代。

二是注册会计师应充分识别和评估重大错报风险，并设计和实施恰当的应对措施，必要时扩大审计范围、增强审计程序的替代性和不可预见性，在此基础上准确认定是否真正“受限”，如确认存在“受限”应当就此事项与治理层沟通。当注册会计师发表无法表示意见时，仍需要对审计范围没有受到限制的方面按照审计准则的规定执行并完成审计工作。

## 二、重大性

### 准则规定

注册会计师应当从定量和定性两个方面考虑已发现未更正和因“受限”未发现的错报对财务报表产生的影响是否重大。定量标准与注册会计师确定的财务报表整体重要性水平直接相关，定性标准与注册会计师评估的错报性质是否严重、是否影响财务报表使用者的经济决策有关。

### 监管要求

注册会计师应当运用重要性水平评价错报是否重大。对于已发现的错报，如错报金额超过财务报表整体重要性水平，表明错报具有重大性，除非基于特定情况认为不重大（例如某些重分类错报）；如错报金额低于财务报表整体重要性水平，需要考虑错报的性质以及错报发生的特定环境。对于因“受限”未发现的错报，注册会计师也应合理估计相关事项可能存在的错报，判断是否影响财务报表使用者的经济决策。

## 三、广泛性

### 执业问题



注册会计师在判断广泛性时，通常存在以下问题：

一是未审慎评价多个重大事项汇总起来的影响是否具有广泛性。例如，个别上市公司同时存在违规担保、应收款坏账准备、其他流动资产减值、商誉减值、不明资金转入转出等事项，涉及多个报表项目，但注册会计师仍认为上述事项的影响不具有广泛性，合理性存疑。

二是未审慎评价单个重大事项的影响是否具有广泛性。例如，有的上市公司保留意见虽仅涉及商誉减值或应收账款减值等单个事项，但这些事项均对财务报表的主要组成部分形成重大影响，注册会计师仍认为上述事项的影响不具有广泛性，合理性存疑。

三是未审慎评价未更正和未发现的错报可能影响退市指标、风险警示指标、盈亏性质变化、持续经营等重要指标时，是否具有广泛性。例如，个别上市公司虽然某一错报涉及的财务报表项目较为有限，但导致净资产为负，可能影响其退市，但注册会计师仍认为上述事项的影响不具有广泛性，合理性存疑。

#### 监管要求

注册会计师应当审慎评价相关事项对财务报表的影响是否具有广泛性，如无明显相反证据，以下情形表明相关事项对财务报表的影响具有广泛性：包括存在多个无法获取充分、适当审计证据的重大事项；单个事项对财务报表的主要组成部分形成较大影响；可能影响退市指标、风险警示指标、盈亏性质变化、持续经营等。注册会计师若在获取充分、适当的审计证据后，认为错报对财务报表的影响重大且具有广泛性，应当发表否定意见。若无法获取充分、适当的审计证据，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。

## 四、持续经营存在重大不确定性

#### 执业问题

注册会计师在形成与持续经营能力相关的审计结论时，通常存在以下问题：

一是未识别出可能对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，包括存在重大偿债压力、重大经营亏损、重大流动性风险、关键管理人员离职且长期无人替代等；

二是根据获取的审计证据，未对管理层运用持续经营假设的适当性形成恰当的审计结论；

三是财务报表未对持续经营相关的重大不确定性进行充分披露，但注册会计师仅增加了持续经营重大不确定性事项段，未按照准则要求发表非无保留意见；



四是未审慎评估财务报表未充分披露持续经营相关信息的影响程度，导致未恰当区分保留意见或否定意见；

五是将与持续经营相关的重大不确定性事项列示于强调事项段，未按照准则要求增加与持续经营相关的重大不确定性事项段。

### 监管要求

当公司持续经营存在重大不确定性，注册会计师应对以下事项形成恰当的审计结论：一是管理层是否已对上市公司持续经营能力作出初步评估；二是管理层编制财务报表时运用持续经营假设是否适当；三是财务报表是否对持续经营能力存在重大不确定性作出充分披露；四是评估持续经营不确定性事项的性质和对财务报表的影响程度。

## 五、信息披露

### 准则规定

如果注册会计师对财务报表发表非无保留意见，应在审计报告中对导致发表非无保留意见的事项进行描述。如果财务报表中存在与具体金额相关的重大错报，注册会计师应当在“形成审计意见的基础”部分说明并量化该错报的财务影响。如果无法量化财务影响，注册会计师应当在该部分说明这一情况。如果因无法获取充分、适当的审计证据而导致发表非无保留意见，注册会计师应当在“形成审计意见的基础”部分说明无法获取审计证据的原因。

### 执业问题

根据《中国注册会计师执业准则》《公开发行证券的公司信息披露编报规则 14 号——非标准审计意见及其涉及事项的处理（2020 年修订）》（以下简称 14 号编报规则），注册会计师在审计报告和非标准审计意见专项说明中披露上市公司非标准审计意见涉及的事项（以下简称非标事项）信息时，通常存在以下问题：

一是未按照要求披露保留意见涉及事项不具有广泛性的原因；

二是未按照要求披露考虑保留意见涉及事项相关影响金额后，公司盈亏性质是否发生变化；

三是未按照要求披露非标事项对财务报表的量化影响；

四是未按照要求披露“受限”的具体原因；

五是上期非标事项在本期消除的结论不恰当。





## 监管要求

注册会计师应严格执行审计准则和 14 号编报规则，并根据以下要求进一步规范非标准审计意见有关信息披露，具体包括：

一是“错报”。注册会计师认定财务报表存在“错报”的情况下，应在审计报告和非标准审计意见专项说明中详细说明重大错报的相关信息，包括错报项目及金额、导致错报的原因、违反的会计准则等。

二是“受限”。注册会计师存在“受限”的情况下，应在审计报告和非标准审计意见专项说明中充分披露以下信息：“受限”事项的形成过程及原因；“受限”事项对公司财务状况、经营成果和现金流量可能的影响金额，如不可行应解释不可行的原因；“受限”事项未能获取的审计证据内容，即应获取何种审计证据方可解决“受限”。

三是重要性水平。注册会计师应在非标准审计意见专项说明中，披露使用的合并财务报表整体的重要性水平，包括选取基准及百分比、计算结果、选取依据。若本期重要性水平内容较上期发生变化，应披露变化原因。

四是广泛性。注册会计师在发表非无保留意见时，应在非标准审计意见专项说明中充分披露广泛性的判断过程：相关事项是否影响公司盈亏等重要指标；汇总各个事项的量化影响和无法量化的事项影响后，发表非标事项是否具有广泛性的结论。

五是上期非标事项在本期的情况。如本期为标准无保留审计意见，注册会计师需额外出具专项说明，披露上期非标事项的具体内容、消除上期非标事项的具体措施；如本期为非标准审计意见，注册会计师应在非标准审计意见专项说明中，披露上期非标事项在本期消除或变化的判断过程及结论，评价相关事项对本期期初数和当期审计意见的影响。

更多精彩内容，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：证监会《监管规则适用指引——审计类第 1 号》20210309

附件 2：中国注册会计师审计准则问题解答第 16 号——审计报告中的非无保留意见



20210202

**附件 3：**公开发行证券的公司信息披露编报规则第 14 号——非标准审计意见及其涉及事项的处理（2020 年 3 月修订）