

Laws and Regulations Express (China)

法规快讯（中国）

——2017 年年审需要关注的企业会计准则及审计准则

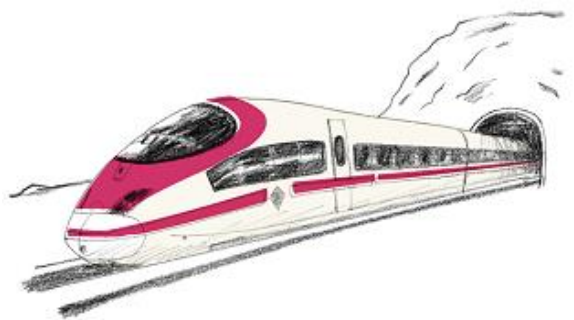
【2018 年第 5 期（总第 259 期）- 2018 年 2 月 5 日】





2017 年年审需要关注的企业会计准则及审计准则

2017 年是准则大幅修订的一年，包括企业会计准则和审计准则都进行了大规模的修订，这些修订有些已经开始实施，有些将在未来陆续实施。对 2017 年年审而言，需要关注的准则更新相对较多，且对于不同的企业，准则修订的影响不尽相同。



企业会计准则方面，继 2014 年发布了新增或修订的八项企业会计准则之后，财政部陆续发布了六项企业会计准则解释、四项会计处理规定，及七项新增或修订的企业会计准则。其中影响 2017 年年报的主要包括《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》、《企业会计准则第 16 号——政府补助》（2017 修订）以及《关于修订印发一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2017〕30 号）。

审计准则方面，财政部发布的《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》等 12 项准则自 2018 年 1 月 1 日起扩大到所有被审计单位（即 2017 年年报审计开始），其中，主板、中小板、创业板上市公司，IPO 公司，新三板公司中的创新层挂牌公司，以及面向公众投资者公开发行债券的公司执行新审计报告准则的所有规定，对其他企业的审计暂不执行仅对上市实体审计业务的规定。

相关概要如下：

一、影响 2017 年年报的新企业会计准则

（一）《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》

2017 年 5 月 16 日，财政部正式发布了《关于印发〈企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营〉的通知》（财会〔2017〕13 号）。自 2017 年 5 月 28 日起在所有执行企业会计准则的企业范围内执行。

第 42 号准则规范了持有待售的非流动资产和处置组的分类、计量和列报，以及终止经营的列报。非流动资产或处置组划分为持有待售类别，应当同时满足两个条件，一是在当前状况下，仅根据出售此类资产或处置组的惯常条款，即可立即出售；二是出售极可能发生（highly probable），即企业已经就一项出售计划作出决议且获



得确定的购买承诺（具有法律约束力的购买协议），预计出售将在一年内完成。

对于取得日划分为持有待售类别的非流动资产或处置组的计量、持有待售类别的初始计量和后续计量等进行了细化规范。只允许将划分为持有待售类别后确认的持有待售资产减值损失转回，不允许将划分为持有待售类别前确认的长期资产减值损失转回。

要求在利润表中分别列示持续经营损益和终止经营损益，在附注中进一步披露有关终止经营损益和现金流量的详尽信息。

注意：

- (1) 终止经营的范围。**不能直接认为处置子公司就属于终止经营，终止经营应是一项主要业务或一个主要经营地区，这里的经营是以报告分部为基础的。除非是专为转售而取得的子公司。
- (2) 持有待售的范围。**持有待售包括持有待分配及具有商业实质的非货币性资产交换，但是不包括拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组。

2018 年 3 月 12 日，财政部会计司发布了《关于持有待售准则有关问题的解读》，就《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》应用中的问题进行了解读。

解读就“1481 持有待售资产”、“1482 持有待售资产减值准备”、“2245 持有待售负债”和“6115 资产处置损益”等科目核算内容进行了规范。其中资产处置损益不包括金融工具、长期股权投资和投资性房地产处置利得或损失，以及子公司和业务的处置利得或损失。

强调企业不应当将拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组划分为持有待售类别。明确划分为持有待售的非流动资产或处置组的公允价值的确定方式，如果企业已经获得确定的购买承诺，应当参考交易价格确定；如果企业尚未获得确定的购买承诺，优先使用市场报价等可观察输入值进行估计。

企业出售对子公司投资但并不丧失对其控制权，不应当划分为持有待售。企业因出售对子公司的投资等原因导致其丧失对子公司的控制权，企业应当在拟出售的部分对子公司投资满足持有待售类别划分条件时，在母公司个别财务报表中将子公司投资整体划分为持有待售类别，而不是仅将拟处置的部分投资划分为持有待售类别；在合并财务报表中将子公司所有资产和负债划分为持有待售类别，而不是仅将拟处置的部分投资对应的资产和负债划分为持有待售类别。企业出售对子公司投资后保留的部分权益性投资，应当区分以下情况，分别按照长期股权投资准则或金融工具准则处理。

对于持有待售准则施行日存在的持有待售的非流动资产、处置组和终止经营，应当



采用未来适用法处理。准则施行日之后符合终止经营定义的，应当按照持有待售准则规定，对可比会计期间的比较数据进行调整，在财务报表列示和披露该终止经营当期和可比会计期间的有关信息。

（二）《企业会计准则第 16 号——政府补助》（2017 修订）

2017 年 5 月 25 日，财政部正式发布了《关于印发〈企业会计准则第 16 号——政府补助〉的通知》（财会〔2017〕15 号）（以下简称新准则），自 2017 年 6 月 12 日起施行。并要求对 2017 年 1 月 1 日存在的政府补助采用未来适用法处理，对 2017 年 1 月 1 日至本准则施行日之间新增的政府补助根据本准则进行调整。

新的第 16 号准则明确政府补助的两大特征，明确政府补助准则的适用范围；与 IFRS 趋同，允许政府补助采用净额法；明确政府补助相关科目的使用，新增“其他收益”报表项目；对财政贴息的会计处理做了更加详细的规定；修改了与资产相关政府补助的摊销方法。

注意：

- （1）后期收到财政贴息的会计处理。由于准则并未提供其他选择，财政将贴息资金直接拨付给企业，企业应当将对应的贴息冲减相关借款费用（CAS 16.14）。
- （2）搬迁补偿款的核算。根据交易条款，搬迁补偿款可能适用解释 3 号或作为资产处置交易，或者可能包含政府补助。
- （3）无需重述比较报表，2017 年 1 月 1 日尚未摊销完毕的政府补助应根据修订后的准则进行调整。
- （4）非经常性损益的规定（《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第 1 号——非经常性损益》）并未改变，因此政府补助核算方式的改变并不影响非经常性损益的列报。

2018 年 2 月 7 日，财政部会计司发布了《关于政府补助准则有关问题的解读》，就《企业会计准则第 16 号——政府补助》（2017 年修订）应用中的问题进行了解读。关于与日常活动相关的政府补助，若政府补助补偿的成本费用是营业利润之中的项目，或该补助与日常销售等经营行为密切相关（如增值税即征即退等），则认为该政府补助与日常活动相关。如果相关长期资产投入使用后企业再取得与资产相关的政府补助，总额法下应当在相关资产的剩余使用寿命内按照合理、系统的方法将递延收益分期计入当期收益；净额法下应当在取得补助时冲减相关资产的账面价值，并按照冲减后的账面价值和相关资产的剩余使用寿命计提折旧或进行摊销。因采用未来适用法，企业不需调整 2016 年 12 月 31 日有关科目的期末余额，在编制 2017 年年报时也不需调整可比期间的比较数据。



(三)《财政部关于修订印发一般企业财务报表格式的通知》

2017 年 12 月 25 日, 财政部发布了《关于修订印发一般企业财务报表格式的通知》(财会〔2017〕30 号), 针对 2017 年施行的《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》(财会[2017]13 号) 和《企业会计准则第 16 号——政府补助》(财会[2017]15 号) 的相关规定, 对一般企业财务报表格式进行了修订。

2018 年 1 月 12 日, 财政部会计司发布了《关于一般企业财务报表格式有关问题的解读》, 对此前发布的《关于修订印发一般企业财务报表格式的通知》(财会〔2017〕30 号) 进行了进一步的说明。

修订内容	项目核算内容	说明	是否追溯
资产负债表			
新增“持有待售资产”行项目	反映资产负债表日划分为持有待售类别的非流动资产及划分为持有待售类别的处置组中的流动资产和非流动资产的期末账面价值。	该项目应根据在资产类科目新设置的“持有待售资产”科目的期末余额, 减去“持有待售资产减值准备”科目的期末余额后的金额填列。	N/A
新增“持有待售负债”行项目	反映资产负债表日处置组中与划分为持有待售类别的资产直接相关的负债的期末账面价值。	该项目应根据在负债类科目新设置的“持有待售负债”科目的期末余额填列。	N/A
利润表			
新增“资产处置收益”行项目	反映企业出售划分为持有待售的非流动资产或处置组时确认的处置利得或损失, 以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得或损失。债务重组中因处置非流动资产产生的利得或损失和非货币性资产交换产生的利得或损失也包括在本项目内。	不包括出售金融工具、长期股权投资和投资性房地产的处置利得或损失。 该项目应根据在损益类科目新设置的“资产处置损益”科目的发生额分析填列; 如为处置损失, 以“-”号填列。	调整可比期间的比较数据
新增“其他收益”行项目	反映计入其他收益的政府补助(与企业日常活动相关的政府补助)等。	该项目应根据在损益类科目新设置的“其他收益”科目的发生额分析填列。	无需调整可比期间的比较数据
“营业外收入”行项目核算内容改变	反映企业发生的营业利润以外的收益, 主要包括债务重组利得、与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得等。	该项目应根据“营业外收入”科目的发生额分析填列。	调整可比期间的比较数据(除“政府补助”明细项目外)
“营业外支出”行项目核算内容改变	反映企业发生的营业利润以外的支出, 主要包括债务重组损失、公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失、非流动资产毁损报废损失等。	该项目应根据“营业外支出”科目的发生额分析填列。	调整可比期间的比较数据



修订内容	项目核算内容	说明	是否追溯
新增“(一)持续经营净利润”和“(二)终止经营净利润”行项目	分别反映净利润中与持续经营相关的净利润和与终止经营相关的净利润；如为净亏损，以“-”号填列。	该两个项目应按照《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》的相关规定分别列报。	调整可比期间的比较数据

对于按照相关会计准则采用折旧（或摊销、折耗）方法进行后续计量的固定资产、无形资产、长期待摊费用等非流动资产，折旧（或摊销、折耗）年限（或期限）只剩一年或不足一年的，无需归类为流动资产，仍在各该非流动资产项目中列报，不转入“一年内到期的非流动资产”项目列报；预计在一年内（含一年）进行折旧（或摊销、折耗）的部分，也无需归类为流动资产，不转入“一年内到期的非流动资产”项目列报。

注意：

- (1) 营业外收入。反映企业发生的营业利润以外的收益，主要包括债务重组利得、与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得等。“上期发生额”应按照新口径追溯调整。其中盘盈利得不包括存货盘盈（应计入管理费用）。其中“政府补助”本期发生额仅列示与日常活动无关（如与自然灾害等不可抗力发生的停工、停产损失有关的政府补助）且采用总额法进行处理的政府补助，上期发生额列示企业取得的全部计入损益的政府补助（即，政府补助的比较数据无需追溯调整）。
- (2) 营业外支出。比较财务报表应按照新口径追溯调整。其中盘亏损失包括固定资产盘亏，不包括存货盘亏（应计入管理费用）。“营业外支出-非流动资产毁损报废损失”通常包括因自然灾害发生毁损、已丧失使用功能等原因而报废清理产生的损失。有些已经提足折旧的固定资产仍然可以使用，并未丧失使用功能，此时出售或者叫做清理，则应计入“资产处置收益”。
- (3) 资产处置损益。比较财务报表应按照新口径追溯调整。对于不构成业务的资产组的处置收益，无论直接出售还是先持有待售再出售，均整体计入资产处置收益，与资产组相关的其他综合收益转入资产处置收益。
- (4) 投资收益。对于业务（包括子公司和分公司）处置的收益，无论直接出售还是先持有待售再出售，均整体计入投资收益，与业务相关的其他综合收益同时转入投资收益。
- (5) 其他业务收入/成本。单项的投资性房地产的处置，无论是直接出售还是先划分为持有待售资产再出售，处置损益均计入“其他业务收入/成本”，不计入“资产处置损益”。



（四）《企业会计准则解释第 9 号——关于权益法下投资净损失的会计处理》

2017 年 6 月 22 日，财政部正式发布了《企业会计准则解释第 9 号——关于权益法下投资净损失的会计处理》（财会〔2017〕16 号）。自 2018 年 1 月 1 日起施行。《企业会计准则解释第 9 号》要求追溯调整，但已处置或因其他原因终止采用权益法核算的长期股权投资，无需追溯调整。

《企业会计准则解释第 9 号》就投资方在权益法下因确认被投资单位发生的其他综合收益减少净额而产生未确认投资净损失的，被投资单位以后实现净利润的，投资方在其收益分享额弥补未确认的亏损分担额后，如何恢复确认收益分享额进行了规范。投资方按权益法确认应分担被投资单位的净亏损或被投资单位其他综合收益减少净额，将有关长期股权投资冲减至零并产生了未确认投资净损失的，被投资单位在以后期间实现净利润或其他综合收益增加净额时，投资方应当按照以前确认或登记有关投资净损失时的相反顺序进行会计处理，即依次减记未确认投资净损失金额、恢复其他长期权益和恢复长期股权投资的账面价值。

二、影响 2017 年年报审计的新审计准则

2016 年 12 月 28 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）。自 2017 年 1 月 1 日起，首先在 A+H 股公司以及纯 H 股公司按照中国注册会计师审计准则执行的审计业务中实施；自 2018 年 1 月 1 日起扩大到所有被审计单位，其中，主板、中小板、创业板上市公司，IPO 公司，新三板公司中的创新层挂牌公司，以及面向公众投资者公开发行债券的公司执行新审计报告准则的所有规定，对其他企业的审计暂不执行仅对上市实体审计业务的规定。同时，允许和鼓励提前执行新审计报告准则。

需要提醒的是，本批准则中除了针对上市实体审计业务的特殊规定外，其他规定自 2018 年 1 月 1 日起全部实施，即影响 2017 年度审计。换句话说，非上市实体 2017 年年报审计可以不使用 CSA 1504，以及 CSA 1151、CSA 1501、CSA 1521 的个别规定，但仍需适用新审计报告准则的其他规定（包括新的审计报告模板——需修改部分内容）。

（一）新审计报告准则实施时间表

根据“财会〔2016〕24 号”，上市实体需要分类分批实施新审计报告准则。



报告用途	执行日期	首次适用
A+H 股公司-供内地使用的审计报告	2017 年 1 月 1 日	影响 2016 年度 财报审计
A+H 股公司-供境外使用的审计报告	如果选择按照中国注册 会计师审计准则出 具审计报告: 2017 年 1 月 1 日	影响 2016 年度 财报审计
H 股公司		影响 2016 年度 财报审计
沪深交易所交易的上市公司（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）； 首次公开发行股票的申请企业（IPO 公司）	2018 年 1 月 1 日 【允许和鼓励提前执 行】	影响 2017 年度 财报审计
在全国中小企业股份转让系统公开转让的非 上市公众公司（新三板公司）中的创新层挂 牌公司		影响 2017 年度 财报审计
面向公众投资者公开发行债券的公司		影响 2017 年度 财报审计
其他实体	本批准则中仅针对上 市实体审计业务的规 定：暂不要求执行	不影响
	本批准则中的其他规 定：2018 年 1 月 1 日	影响 2017 年度 财报审计

（二）仅针对上市实体审计业务的规定

根据“财会〔2016〕24号”，上市实体包括：A+H 股公司、H 股公司、股票在沪深交易所交易的上市公司（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）、首次公开发行股票的申请企业（IPO 公司）、股票在全国中小企业股份转让系统公开转让的非上市公众公司（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。其中“面向公众投资者公开发行债券的公司”，包括大公募（“面向公众投资者的公开发行”）的公司债券（证监会核准），包括面向公众投资者公开发行的企业债券（国家发展改革委核准）；不包括小公募（“面向合格投资者的公开发行”）的公司债券（证监会简化核准），不包括公开发行的项目收益债券（不是面向公众投资者），不包括私募（“向特定对象非公开发行”）的公司债券、企业债券，不包括在银行间市场发行的项目收益票据（不是面向公众投资者）。

新发布的 12 项审计准则中，《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》（CSA 1504）适用于对上市实体整套通用目的财务报表进行审计，以及注册会计师决定或委托方要求或法律法规要求在审计报告中沟通关键审计事项的其他情形。该项准则规范了注册会计师如何确定关键审计事项以及如何在审计报告中沟通关键审计事项，包括沟通的形式和内容。



相关审计准则	适用范围	仅针对上市实体的规定
第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项	上市实体	规范注册会计师如何确定关键审计事项以及如何在审计报告中沟通 关键审计事项 ，包括沟通的形式和内容。（CSA 1504）

（三）针对上市实体审计业务的特殊规定

《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》、《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》和《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》包含对上市实体的特殊考虑要求。

相关审计准则	适用范围	针对上市实体特殊规定的主要内容
第 1151 号——与治理层的沟通	上市实体特殊考虑	如果被审计单位是上市实体，注册会计师还应当与治理层沟通 独立性 相关内容。（CSA 1151.18）
第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告	上市实体特殊考虑	注册会计师对财务报表审计的责任部分还应当包括 独立性、沟通关键审计事项 相关内容。（CSA 1501.35） 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 。（CSA 1501.40）
第 1521 号——注册会计师对其他信息的责任	上市实体特殊考虑	审计报告应当包括一个以“其他信息”为标题的单独部分，针对注册会计师 已获取或预期将获取其他信息 进行沟通。（CSA 1521.22、23）

（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，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。

2017 年 12 月 29 日，证监会发布资本市场主体全面实施新审计报告相关准则有关事项的公告（证监会公告〔2017〕19 号），对资本市场主体全面实施新审计报告相关准则做出有关规定。

根据《中国证券监督管理委员会公告》〔2016〕35 号的有关要求，股票同时在内地和香港交易所上市的公司（A+H 股公司），其内地上市部分的财务报表审计业务，已于 2017 年 1 月 1 日起执行新审计报告相关准则。对于股票在上海、深圳证券交易所交易的上市公司（即主板公司、中小板公司、创业板公司）、首次公开发行股票的申请企业（IPO 公司）、股票在全国中小企业股份转让系统公开转让的非上市公众公司（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，其财务报表审计业务应于 2018 年 1 月 1 日（审计报告日在 2018 年 1 月 1 日及以后）起执行新审计报告相关准则（包括新审计报告相关准则中对上市实体做出强制要求的相关规定）。

对于 IPO 公司，其财务报表审计业务自 2018 年 1 月 1 日起实施新审计报告相关准则，适用关键审计事项准则的期间为 2017 年及其以后的会计期间，2017 年以前的会计期间自愿适用。对于适用《上市公司重大资产重组管理办法》（证监会令第 127 号）并按照《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 26 号——上市公司重大资产重组》（证监会公告〔2017〕14 号）编报的重组交易，标的资产财务报表审计业务自 2018 年 1 月 1 日起实施新审计报告相关准则，适用关键审计事项准则的期间为 2017 年及其以后的会计期间，2017 年以前的会计期间自愿适用。对于申请面向公众投资者公开发行债券的公司，其财务报表审计业务自 2018 年 1 月 1 日起实施新审计报告相关准则，适用关键审计事项准则的期间为 2017 年及其以后的会计期间。对于新三板创新层挂牌公司，其财务报表审计业务自 2018 年 1 月 1 日起实施新审计报告相关准则。

对于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对上市实体作出强制要求的相关规定。对于新审计报告相关准则其他方面的规定，应当于 2018 年 1 月 1 日起执行。

证监会还要求注册会计师描述关键审计事项时应考虑被审计单位的具体情况，避免使用一般化或标准化的语言，切实提高审计报告的信息有用性和针对性；并强调上市公司年度报告中索引的源文件构成年度报告的组成部分，注册会计师在执行对其他信息的相关程序时应予以关注。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。

（五）新审计报告准则主要变化

1、新制定的审计准则（1 项）

CSA 1504 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。准则定义了关键审计事项，并就如何在审计报告中恰当表述关键审计事项作了规范。

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最为重要的事项。注册会计师的目标是，确定关键审计事项，并在对财务报表形成审计意见后，以在审计报告中描述关键审计事项的方式沟通这些事项。注册会计师应当从与治理层沟通过的事项中确定在执行审计工作时重点关注过的事项。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。

在审计报告中沟通关键审计事项不能代替：（1）注册会计师按照 CSA1502 规定发表非无保留意见；以及（2）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，注册会计师按照 CAS 1324 号准则的规定进行报告。以上两种情况，就其性质而言都属于关键审计事项。但是，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进行描述，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。

2、实质性修订的审计准则（6 项）

（1）第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告

CSA 1501 不再以“标准审计报告”、“非标准审计报告”表述报告类型，并改变了传统审计报告的行文顺序（即：引言段－责任段－意见段），要求审计报告先阐述审计意见（即审计意见前置），随后是形成审计意见的基础和关键审计事项，之后才是责任段。管理层责任增加对持续经营能力的评估和披露，并大幅增加注册会计师对财务报表的审计责任的表述。签字人明确为项目合伙人和负责项目的注册会计师；对上市实体出具的报告要求注明项目合伙人。

首先，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，随后增加了形成审计意见的基础这一部分。其次，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。再次，改进关于注册会计师对财务报表审计责任（如持续经营、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，以及在集团审计中，注册会计师在指导、监督和执行集团审计）。最后，增加关于披露项目合伙人姓名的要求。

审计报告应当包括下列要素：（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《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》、《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》、《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规定》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、被审计单位年度报告中包含的除财务报表和审计报告之外的其他信息进行报告。

（2）第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见

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，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。

当对财务报表发表无法表示意见时，也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的规定》规定的其他信息部分。

当由于无法获取充分、适当的审计证据而发表无法表示意见时，注册会计师责任的表述包含关于在独立性和职业道德方面的其他责任的声明。

（3）第 1503 号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段

保留了强调事项段，并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，与关键审计事项予以区分。明确强调事项应不会导致非无保留意见、也未被确定为关键审计事项；强调事项段不再涉及持续经营。强调事项段的位置改变，通常是在形成审计意见的基础之后。

增加与其他事项段和关键审计事项部分之间关系的规定，将其他事项与关键审计事项予以区分。明确其他事项应未被确定为关键审计事项；其他事项段不再涉及其他信息。

（4）第 1151 号——与治理层的沟通

修订了与治理层沟通的事项，沟通的事项增加“影响审计报告形式和内容的情形”，强调沟通的事项包括特别风险。



强化了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，包括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，注册会计师计划如何应对重大错报风险较高的领域，实施计划的审计程序或评价审计结果需要的专门知识和技能的性质和程度，包括利用专家的工作等，并对沟通过程（沟通的形式、时间安排）提供了更详尽的指引。

（5）第 1324 号——持续经营

强化注册会计师对持续经营的审计要求，强化注册会计师对评价管理层披露持续经营事项的责任。当持续经营存在重大不确定性时，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。与治理层的沟通增加识别出的重大疑虑对审计报告的影响。

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。

（6）第 1521 号——注册会计师对其他信息的责任

修订了其他信息的范围和准则名称，将其他信息界定为“在被审计单位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”，限定了其他信息的范围，不包含财务信息初步公告及招股说明书。

无论报告日前还是之后获取，注册会计师对其他信息责任均适用。已获取或预期将获取其他信息时，审计报告应当包括以“其他信息”为标题的单独部分。注册会计师对其他信息责任不构成鉴证、也不提供保证。应当就对其他信息实施的程序及其他信息的最终版本形成审计工作底稿。

扩展了年度报告的内涵，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制的、旨在向所有者（或类似的利益相关方）提供实体经营情况和财务业绩及财务状况（财务业绩及财务状况反映于财务报表）信息的一个文件或系列文件组合。

3、仅作出文字调整的审计准则（5 项）

仅作出文字调整的 5 项审计准则分别是：《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》、《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》、《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》、《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》、《中国注册会计师审计准则第 1341 号——书面声明》。该类修订主要是删除了关于实施起始日的规定。

（1）CSA 1111 修订版删除了关于实施起始日的规定，此外无其他变化。



(2) CSA 1131 修订版删除了关于实施起始日的规定；并在附录-其他审计准则对编制审计工作底稿的具体要求中增加一项针对其他信息的内容。

(3) CSA 1301 修订版删除了关于实施起始日的规定；并修订了审计证据的定义，将“其他信息”明确为“从其他来源获取的信息”。

(4) CSA 1332 删除了关于实施起始日的规定；并明确在审计报告日后获取的其他信息不在期后事项范围内，但其他信息可能揭示出本准则范围内的期后事项。

(5) CSA 1341 修订版删除了关于实施起始日的规定；并在附录-其他审计准则对书面声明的具体要求中增加一项针对其他信息的内容。

三、影响 2017 年年报审计的监管要求

(一) 中注协《关于做好上市公司 2017 年年报审计工作的通知》

2017 年 12 月 12 日，中国注册会计师协会发布了《关于做好上市公司 2017 年年报审计工作的通知》，对证券资格会计师事务所做好上市公司 2017 年年报审计工作做出了要求。

中注协通知要求事务所严格遵守职业道德守则与要求、强化质量控制体系建设、认真贯彻实施新准则。通知要求注册会计师充分关注风险较高的行业与公司，包括互联网行业、金融类公司、发生重大非常规交易的上市公司、常年处于盈亏临界点以及业绩剧烈波动的上市公司。通知要求注册会计师充分关注业务层面的高风险领域，包括：商誉的确认、计量、减值测试与披露，财务报表合并范围的确定，收入的确认与计量，政府补助的确认与计量，会计政策和会计估计变更的合理性及影响，关联方关系及关联方交易、股份支付、持续经营、境外业务审计等。

(二) 股转系统《关于做好挂牌公司 2017 年年度报告披露相关工作的通知》

2017 年 12 月 26 日，全国中小企业股份转让系统有限责任公司发布了《关于做好挂牌公司 2017 年年度报告披露相关工作的通知》（股转系统发〔2017〕1734 号），对挂牌公司做好 2017 年年度报告披露工作做出了要求。

股转系统年报披露通知要求挂牌公司及时做好年度报告预约工作，2017 年 12 月 31 日前挂牌的公司应当于 2018 年 1 月 5 日前完成年度报告披露时间的预约，挂牌公司应当在 2018 年 4 月 30 日前完成年度报告的披露；挂牌公司年度报告中的财务报



告必须经具有证券、期货相关业务资格的会计师事务所审计；挂牌公司 2017 年年度报告应按照《全国中小企业股份转让系统创新层挂牌公司年度报告内容与格式指引》及《全国中小企业股份转让系统基础层挂牌公司年度报告内容与格式指引》的要求进行编制；创新层挂牌公司预约在 2018 年 4 月份披露 2017 年年报的，或者预计年度业绩无法保密的，应当于 2018 年 2 月 28 日前披露业绩快报；创新层挂牌公司在年度报告披露前，预计 2017 年净利润发生重大变化的，应当及时进行业绩预告。挂牌公司财务报告被注册会计师出具非标准审计意见的，应当向主办券商报送相关材料。

股转系统年报披露通知要求会计师事务所严格遵照《中国注册会计师执业准则》、《会计监管风险提示第 6 号——新三板挂牌公司审计》等规定的要求开展挂牌公司审计业务，建立健全与挂牌公司审计业务相关的质量控制制度，切实提高审计执业质量。关注挂牌公司收入确认、合并日确定、会计政策变更、资产减值准备、研发费用资本化、股份支付、金融工具分类、商誉减值等重点问题。会计师事务所在年报审计过程中，应严格贯彻风险导向审计理念，通过主办券商充分了解被审计单位及其环境，审慎评估重大错报风险。注册会计师应充分考虑由于融资、分层、IPO 及对赌等可能引起修饰财务报表的情况；关注现金收支、募集资金账户管理、金融衍生品投资、对外抵押担保等内控风险事项；根据企业的收入、净资产、偿债能力等运营数据，评估挂牌公司持续经营能力。会计师事务所在审计创新层挂牌公司 2017 年年度报告时，应当执行财政部发布的《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》（财会[2016]24 号）。创新层挂牌公司签字注册会计师应当参照执行中国证监会关于证券期货审计业务注册会计师定期轮换的相关规定。

股转系统针对创新层、基础层的一般公司及七类金融行业的挂牌公司分别制定了年报披露模板，挂牌公司应按照相对应的模板编制年报。

（三）证监会《关于强化对上市公司年末突击进行利润调节行为监管的通知》

2017 年 11 月，证监会向各证监局、上海、深圳证券交易所发布了《关于强化对上市公司年末突击进行利润调节行为监管的通知》，以深化依法全面从严的监管理念，强化对上市公司年末突击进行利润调节行为的监管。

通知指出要确保财务报告真实、完整地反映公司报告期的财务状况、经营成果和现金流量。严禁上市公司利用缺乏商业实质的资产出售、突击性债务重组等特定交易制造利润，通过随意变更会计政策和会计估计、进行人为价值量调整等方式操纵利润。



要求上市公司严格规范资产交易行为，不得利用缺乏商业实质的资产变卖、处置等交易操纵利润。要求上市公司严格规范债务重组行为，不得利用突击性债务重组等手段操纵利润。要求上市公司谨慎进行会计政策、会计估计变更和前期差错更正，不得利用会计政策、会计估计变更、前期差错更正等手段调节利润。要求上市公司合理计提及转回资产减值，不得对有明确迹象表明应计提减值准备的资产不予计提或是将已计提减值准备无依据转回等方式粉饰财务报表、调节利润。要求上市公司严格规范关联方交易，不得利用与关联方之间显失公允的交易调节利润，不得未履行审议程序进行关联交易。要求上市公司规范常规性交易的运作和处理，不得通过没有真实交易背景的商品销售等交易在年末突击制造利润。

督促审计机构全面尽责履职，提升审计质量，关注公司年审机构是否对重大非常规交易、其他高风险事项，以及会计政策、会计估计变更等予以重点关注，是否按照有关规定进行了恰当的会计处理和披露；构成关键审计事项的，是否结合被审计单位情况，按照新审计报告准则的要求在审计报告中作出具体说明。

（四）国资委《关于做好 2017 年度中央企业财务决算管理及报表编制工作的通知》

2017 年 12 月 7 日，国资委发布了《关于做好 2017 年度中央企业财务决算管理及报表编制工作的通知》（国资发财管[2017] 201 号），就中央企业 2017 年度财务决算管理与报表编制工作做出了要求。

各中央企业要以控制为基础确定合并范围、统一集团会计政策；不得通过虚构交易、循环交易等方式人为做大收入规模，对无交易实质的“空转”贸易以及变相融资行为不得按照贸易业务确认收入；不得通过公允价值计量、资产重分类以及减值准备计提或转回等人为调节利润；要规范进行期初数调整，确因合并范围变化、重要前期差错更正、会计政策变更等调整期初权益的，应在财务决算专项说明中逐项披露调整内容、金额及原因等。

要强化决算审计管理，严格遵守国资委关于中介机构的选聘要求，及时更换调整资质、数量和审计年限不符合规定的中介机构，发挥好中介机构的专业鉴证作用。



四、影响 2018 年年报的新企业会计准则

（一）企业会计准则解释第 9-12 号

2017 年 6 月 22 日，财政部正式发布了《企业会计准则解释第 9 号——关于权益法下投资净损失的会计处理》（财会[2017]16 号）、《企业会计准则解释第 10 号——关于以使用固定资产产生的收入为基础的折旧方法》（财会[2017]17 号）、《企业会计准则解释第 11 号——关于以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法》（财会[2017]18 号）及《企业会计准则解释第 12 号——关于关键管理人员服务的提供方与接受方是否为关联方》（财会[2017]19 号）。自 2018 年 1 月 1 日起施行。

《企业会计准则解释第 10 号》就是否可以以使用固定资产产生的收入为基础的折旧方法进行了规范。企业不应以包括使用固定资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行折旧。

《企业会计准则解释第 11 号》就是否可以以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法进行了规范。除极其有限的情况外，通常不应以包括使用无形资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行摊销。

《企业会计准则解释第 12 号》就关键管理人员服务的提供方与接受方是否为关联方进行了规范。服务接受方在编制财务报表时，应当将服务提供方作为关联方进行相关披露；服务提供方在编制财务报表时，不应仅仅因为向服务接受方提供了关键管理人员服务就将其认定为关联方，而应当按照第 36 号准则判断双方是否构成关联方并进行相应的会计处理。

（二）新金融工具准则

2017 年 4 月 6 日，财政部正式发布了《关于印发修订〈企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量〉的通知》（财会[2017]7 号）、《关于印发修订〈企业会计准则第 23 号——金融资产转移〉的通知》（财会[2017]8 号）、《关于印发修订〈企业会计准则第 24 号——套期会计〉的通知》（财会[2017]9 号）。2017 年 5 月 15 日，财政部正式发布了《关于印发修订〈企业会计准则第 37 号——金融工具列报〉的通知》（财会[2017]14 号）。

在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报告的企业，自 2018 年 1 月 1 日起施行；其他境内上市企业自 2019 年 1 月 1 日起施行；执行企业会计准则的非上市企业自 2021 年 1 月 1 日起施行。同时，鼓励企业提前执行。



修订的金融工具确认和计量准则对金融工具确认和计量做了较大改进，旨在减少金融资产分类，简化嵌入衍生工具的会计处理，强化金融工具减值会计要求。新准则将金融资产分为以摊余成本计量的金融资产、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产和以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产等三类，取消了贷款和应收款项、持有至到期投资和可供出售金融资产等三个原有分类。对于混合合同，主合同为金融资产的，应将混合合同作为一个整体进行会计处理，不再分拆。就减值而言，不再采用“已发生损失法”，而是根据“预期信用损失法”，考虑包括前瞻性信息在内的各种可获得信息。对于购入或源生的未发生信用减值的金融资产，企业应当判断金融工具的违约风险自初始确认以来是否显著增加，如果已显著增加，企业应采用概率加权方法，计算确定该金融工具在整个存续期的预期信用损失，以此确认和计提减值损失准备。如果未显著增加，企业应当按照相当于该金融工具未来 12 个月内预期信用损失的金额确认和计提损失准备。

修订的金融资产转移准则在维持金融资产转移及其终止确认判断原则不变的前提下，对相关判断标准、过程及会计处理进行了梳理，突出金融资产终止确认的判断流程，对相关实务问题提供了更加详细的指引，增加了继续涉入情况下相关负债计量的相关规定，并对此情况下企业判断是否继续控制被转移资产提供更多指引，对不满足终止确认条件情况下转入方的会计处理和可能产生的对同一权利或义务的重复确认等问题进行了明确。另外，根据 CAS 22 的变化进行相应的调整。对于分类为以公允价值变动计入其他综合收益的金融资产中的债务工具，在确定资产转移损益时，其计入其他综合收益的累计金额应予转回；对于继续涉入情况下金融资产发生重分类时，相关负债的计量需要进行追溯调整。

新修订的套期会计准则更加强调套期会计与企业风险管理活动的有机结合，在拓宽套期工具和被套期项目的范围、以定性的套期有效性要求取代现行准则的定量要求、允许通过调整套期工具和被套期项目的数量实现套期关系的“再平衡”等方面实现诸多突破。

新修订的金融工具列报准则主要是响应《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》和《企业会计准则第 24 号——套期会计》的修订。主要修订包括：根据金融资产新的三分类，对企业财务报表相关列示项目和附注披露内容作出了相应修改，保持与金融工具确认和计量准则的一致。结合新的“预期信用损失法”，详细规定了企业信用风险、预期信用损失的计量和减值损失准备等金融工具减值相关信息的列报要求。结合套期会计的修订，根据套期业务特点、套期会计披露目标和有关金融风险类型，以不同套期类型对套期会计相关风险披露策略、套期工具、被套期项目、套期关系等要求进行了重新梳理，全面修订了套期会计相关披露要求。



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 1：2016-2017 年企业会计准则大修订简介

附件 2：新审计报告准则主要变化概述