

# 与财务报表审计相关的规范或监管文件的 重要变化提要

(2018)

本重要提要的目的在于汇总 2018 年主管部门、监管部门的最新规范、监管文件或通知，提要关注相关变化的重点，提高审计质量，并不代表应在审计中所有应关注事项或应执行的所有审计程序。本重要提要主要适用于上市实体、拟上市实体、大型国有企业等实体的财务报表审计，也供其他实体审计参考。



MAZARS  
中 审 众 环

中审众环会计师事务所（特殊普通合伙）

标准及培训部

2019 年 1 月 3 日

# 目 录

## 一、 主管部门 2018 年度发布的或自 2018 年起施行的重要准则、规定

（一） 财政部发布的准则、规定 -----	3
（二） 中国注册会计师协会发布的规定 -----	4
（三） 中国证监会发布的与上市公司审计有关的重要文件 -----	5
（四） 证券交易所、全国中小企业股份转让系统发布的与上市公司审计有关的重要文件 -----	5

## 二、 中国证监会 2018 年发布的重要监管精神

（一） 依据或来源 -----	6
（二） 2017 年上市公司年报会计监管报告 -----	6
（三） 会计监管风险提示第 8 号——商誉减值 -----	9
（四） 函证专项检查情况通报 -----	11
（五） 2017 年上市公司非标准意见审计报告情况分析 -----	11
（六） 证监会会计部 2018 年年报培训传达的监管精神 -----	12

## 三、 2018 年报审计有关的重要通知

（一） 中国注册会计师协会—关于做好上市公司 2018 年年报审计工作的通知 -----	12
（二） 全国中小企业股份转让系统有限责任公司—关于做好挂牌公司 2018 年年度报告披露相关工作的通知 -----	13

## 四、 地方注册会计师协会或其他机构的参考文件

（一） 地方注册会计师协会发布的与财务报表审计相关的专家意见、专业提示等 -----	14
（二） 其他参考文件 -----	15

## 五、 针对准则、规范的一些补充提示

（一） 企业会计准则 -----	15
（二） 审计准则 -----	19
（三） 对上市公司财务报表发表非标准审计意见时需要注册会计师出具的专项说明 -----	20
（四） 上市公司财务信息更正时需要注册会计师出具的审计报告或专项鉴证报告 -----	21

## 一、 主管部门 2018 年度发布的或自 2018 年起施行的重要准则、规定

### （一） 财政部发布的准则、规定

#### 1、 审计准则

财政部在 2018 年度未颁布或修订审计准则。

财政部于 2016 年 12 月 23 日发布财会〔2016〕24 号公告，印发《在审计报告中沟通关键审计事项》等 12 项注册会计师审计准则，俗称修订的审计报告相关准则。

#### 2、 企业会计准则、相关规定等

##### （1） 2018 年发布

发布日期	施行日期	内容
2018 年 1 月 12 日	2017 年 12 月 25 日	关于一般企业财务报表格式有关问题的解读
2018 年 1 月 22 日	2019 年 1 月 1 日	印发《企业产品成本核算制度——电网经营行业》的通知（财会[2018]2 号）
2018 年 2 月 22 日	2017 年 5 月 28 日	关于政府补助准则有关问题的解读
2018 年 3 月 14 日	2017 年 5 月 28 日	关于持有待售准则有关问题的解读
2018 年 6 月 15 日	2018 年 6 月 15 日	修订印发《2018 年度一般企业财务报表格式》的通知（财会[2018]15 号）
2018 年 7 月	2018 年 7 月	企业会计准则应用指南 2018（CAS14、CAS16、CAS22、CAS23、CAS24、CAS37、CAS42）
2018 年 9 月 7 日	2018 年 9 月 7 日	关于 2018 年度一般企业财务报表格式有关问题的解读
2018 年 11 月 5 日	2019 年 1 月 1 日	《知识产权相关会计信息披露规定》
2018 年 12 月 11 日	2018/2020/2021 年 1 月 1 日	《企业会计准则第 14 号——收入》应用案例
2018 年 12 月 13 日	2019 /2021 年 1 月 1 日	《企业会计准则第 21 号——租赁》
2018 年 12 月 26 日	2018 年 12 月 26 日	《关于修订印发 2018 年度金融企业财务报表格式的通知》

(2) 以前年度发布的自 2018 年某时点起施行

发布日期	施行日期	内容
2017 年 3 月 31 日	2018 年 1 月 1 日(境内外同时上市)/2019 年 1 月 1 日(境内上市)/2021 年 1 月 1 日(非上市)	修订《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》、《企业会计准则第 24 号——套期会计》
2017 年 5 月 2 日	同上	修订《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》
2017 年 6 月 12 日	2018 年 1 月 1 日	发布《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》、《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》、《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》、《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》
2017 年 7 月 5 日	2018 年 1 月 1 日(境内外同时上市)/2020 年 1 月 1 日(境内上市)/2021 年 1 月 1 日(非上市)	修订《企业会计准则第 14 号——收入》

(二) 中国注册会计师协会发布的规定

发布日期	施行日期	内容
2018 年 4 月 15 日	2018 年 4 月 15 日	印发《中国注册会计师审计准则问题解答第 14 号——关键审计事项》和《中国注册会计师审计准则问题解答第 15 号——其他信息》
2018 年 8 月 16 日	征求意见	审计准则中利用内部审计人员的工作、应对违反法律法规行为、财务报表披露审计等三个方面内容的修订文本(征求意见稿), 共涉及 18 项准则、23 项应用指南

10 月 12 日, 中注协发布了《上市公司 2017 年年报审计情况分析报告》。

### （三） 中国证监会发布的与上市公司审计有关的重要文件

发布日期	施行日期	内容
2018 年 3 月 23 日	2018 年 7 月 1 日	中国证券监督管理委员会公告（2018）6 号——公布《证券公司投资银行类业务内部控制指引》
2018 年 4 月 19 日	2018 年 4 月 19 日	中国证券监督管理委员会公告（2018）7 号——《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（2018 年修订）》
2018 年 4 月 28 日	2018 年 4 月 28 日	中国证券监督管理委员会公告（2018）8 号——《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 19 号——财务信息的更正及相关披露（2018 年修订）》
2018 年 11 月 15 日	2018 年 11 月 15 日	中国证券监督管理委员会公告（2018）36 号——《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（2018 年修订）》

### （四） 证券交易所、全国中小企业股份转让系统发布的与上市公司审计有关的重要文件

1、 1 月 18 日，全国中小企业股份转让系统发布《挂牌公司信息披露及会计业务问答（四）——业绩预告、业绩快报与签字注册会计师定期轮换》及相关模板的公告，对创新层挂牌公司签字注册会计师定期轮换问题及业绩预告、业绩快报的披露问题作进一步的指导与规范，自发布之日起实施。

2、 5 月 3 日，全国中小企业股份转让系统发布了《全国中小企业股份转让系统公开转让说明书信息披露指引——医药制造公司》和《全国中小企业股份转让系统挂牌公司信息披露指引——医药制造公司》，自 2018 年 7 月 1 日起生效实施。

3、 5 月 11 日，上海证券交易所发布了《上海证券交易所资产支持证券定期报告内容与格式指引》（上证发〔2018〕29 号），自发布之日起实施。

4、 5 月 11 日，深圳证券交易所制发《行业信息披露指引第 10 号——上市公司从事民用爆破相关业务》、《行业信息披露指引第 11 号——上市公司从事珠宝相关业务》和《行业信息披露指引第 12 号——上市公司从事软件与信息技术服务业务》，均自发布之日起施行。

5、 9 月 19 日，全国中小企业股份转让系统发布了《全国中小企业股份转让系统公开转让说明书信息披露指引——环境治理公司》和《全国中小企业股份转让系统挂牌公司信息披露

指引—环境治理公司》，自公布之日起施行。

6、10月19日，深交所发布《深圳证券交易所首次公开发行股票发行与上市指南（2018年修订）》（深证上〔2018〕492号）。

7、11月16日，上交所、深交所发布了《股票上市规则（2018年11月修订）》《创业板股票上市规则（2018年11月修订）》、《退市公司重新上市实施办法（2018年修订）》，自发布之日起施行。

8、12月28日，上交所制定或修订了《上市公司行业信息披露指引第二十一号——集成电路》等12项指引，涉及集成电路，航空、船舶、铁路运输设备制造，医疗器械，食品制造，黄金珠宝饰品，影视，家具制造，有色金属，电力，医药制造，光伏，服装等行业，自2019年1月1日起施行。

## 二、中国证监会2018年发布的重要监管精神

### （一）依据或来源

本节的中国证监会2018年发布的重要监管精神，主要依据或来源于以下各项：

1、中国证监会会计部主办并在2018年度发布的《会计监管工作通讯》、《会计监管风险提示》、《2017年上市公司年报会计监管报告》、《2018年度审计机构基础审计程序（函证）专项检查情况通报》等监管文件。

2、财政部会同证监会发布的《我国上市公司2017年执行企业内部控制规范体系情况分析报告》。

3、2018年8月，证监会官网发布《2017年上市公司非标准意见审计报告情况分析》。

4、中国证监会会计部和中国注册会计师协会于2018年11月29至12月1日联合举办的2018年证券资格会计师事务所审计培训班所传送的内容。

### （二）2017年上市公司年报会计监管报告

2018年8月3日，证监会网站发布了《2017上市公司年年报会计监管报告》，就企业会计准则和财务信息披露规则执行问题、内控与年报审计问题进行了汇总，主要内容有：

序号	企业会计准则和财务信息披露规则执行问题
1	合并财务报表相关问题 对合并范围的判断：对结构化主体控制的判断（不能忽视结构化主体的设立目的、其他方是否享

序号	企业会计准则和财务信息披露规则执行问题
2	<p>有实质性权力等因素)；对单独主体的合并判断（应关注法律环境）；涉及一致行动协议的合并判断（应综合考虑商业意图等因素）</p> <p>合并财务报表编制问题：子公司超额亏损的核算（未按照要求冲减少数股东权益）；应当在未丧失控制权的情况下处置子公司部分股权时调减商誉账面价值；合并财务报表抵销分录编制不正确</p> <p>企业合并</p> <p>非同一控制下企业合并中可辨认资产和负债的确认和计量：未能充分识别和确认被购买方拥有的无形资产</p> <p>或有对价：一般或有对价会计处理（公允价值计量错误）；控股股东提供企业合并业绩补偿款（应当计入资本公积）；出售方支付或收到业绩补偿（应当适用金融准则）；合营或联营企业投资相关的或有对价（应参照企业合并或有对价的有关规定）；或有对价披露问题</p>
3	<p>收入</p> <p>总额法和净额法的区分有误</p> <p>收入确认的时点与条件：发出商品相关风险和报酬尚未转移，提前确认收入；已提供商品和劳务相关经济利益流入存在较大不确定性，不应确认收入；完工进度的估计不符合会计准则规定</p>
4	<p>金融工具</p> <p>与联营企业投资相关的衍生工具：如果可以 and 主合同分开并能够独立转让，或者具有与主合同不同的交易对手方，应被视作一项单独存在的衍生工具</p> <p>以担保方式继续涉入的金融资产转移：未考虑财务担保合同的公允价值</p> <p>应收商业承兑汇票的终止确认：不应终止确认相关资产</p>
5	<p>政府补助</p> <p>未能正确区分政府补助与收入</p> <p>不应将代为收取的来自于政府及各类上级组织的款项作为政府补助</p> <p>不应将与其日常活动密切相关的技改项目政府补助计入营业外收入</p> <p>不应将获得的财政贴息计入营业外收入或其他收益，应按规定冲减相关借款费用</p>
6	<p>持有待售的非流动资产、处置组和终止经营</p> <p>将尚未通过上市公司股东大会审议通过，或者未经买卖双方主管部门审批或备案同意的拟处置资产，不恰当地作为持有待售资产进行处理</p> <p>不应将已处置的不构成主要业务的子公司作为终止经营列报</p> <p>对于当期列报的终止经营，未在当期财务报表可比会计期间信息中将其相应损益调整为终止经营损益列报</p>

序号	企业会计准则和财务信息披露规则执行问题
7	<p>对于本期出售主要业务构成终止经营的，未在财务报表附注中披露终止经营相关损益、现金流量及可比期间信息</p> <p>固定资产等生产经营性资产相关处置损益未在资产处置损益项目中列报</p> <p>资产减值</p> <p>未充分关注资产减值迹象</p> <p>商誉减值测试方法不正确</p> <p>金融资产减值准备计提不恰当</p> <p>利用资产减值计提及转回调节利润</p> <p>资产减值披露问题</p>
8	<p>所得税</p> <p>不应针对预缴所得税的预售收入确认递延所得税资产</p> <p>长期股权投资相关递延所得税确认有误</p> <p>非同一控制下企业合并时未确认相关递延所得税</p> <p>购买子公司少数股权递延所得税确认不正确</p>
9	<p>非经常性损益</p> <p>未结合公司自身实际情况恰当识别非经常性损益项目</p> <p>与非经常性损益相关的披露不充分</p>
10	<p>其他会计处理</p> <p>委托开发无形资产：不应在不满足研究开发支出资本化条件的情况下确认为无形资产</p> <p>固定资产弃置义务：未按照会计准则规定计入固定资产原值并相应进行折旧</p> <p>债务重组：债务重组日应为债务重组安排生效日（相关债务解除日）</p> <p>预计负债：将其售后维修费用在实际发生时予以列支而非在销售交易发生时确认预计负债；不能仅因二审尚未判决未计提预计负债；不能仅因正在申请上级税务部门复核而未计提预计负债</p> <p>会计估计变更和会计差错更正的区分：未能具体分析判断</p> <p>非货币性资产出资：未计处置损益；未对技术出资进行相应会计处理</p>
11	<p>现金流量表</p> <p>现金及现金等价物的范围：不应将为取得 1 年期银行贷款质押的定期存单、银行承兑汇票保证金、被冻结的银行存款等作为现金及现金等价物</p> <p>现金流量表列报分类不准确：非同一控制下并购子公司支付的对价或收到标的公司原股东业绩补偿款，不应分类为筹资活动；收到之前预付购买设备款应分类为投资活动；收到的新三板挂牌补</p>



序号	企业会计准则和财务信息披露规则执行问题
12	<p>助和支付的新三板挂牌费用，应分类为经营活动</p> <p>总额/净额列报不正确：不应将其发生的与其他单位或个人的往来款、保证金、理财产品等不符合净额列报的现金流量按收支净额予以列示</p> <p>其他信息披露</p> <p>会计估计变更披露不充分：没有按照准则要求披露变更的内容和原因，以及对当期和未来期间的影响数等信息</p> <p>其他财务信息披露不完整或列报不准确：未披露所得税调节表；对于当期发生金额重大的债务重组收益未披露任何信息；对于因背书或贴现终止确认的未到期应收票据，未披露与金融资产转移相关的信息；未正确区分流动与非流动资产或负债</p> <p>简单错误：文字表述有误、前后信息矛盾、报表项目与附注信息勾稽关系不正确、报表项目串行、涉及金额的项目数字正负号相反等</p>
序号	审计问题
1	未保持足够的职业怀疑
2	专业胜任能力不足
3	重大非常规交易审计不到位
4	会计估计审计不到位
5	风险意识不足、部分审计程序流于形式、项目质量控制不到位

### （三） 会计监管风险提示第 8 号——商誉减值

证监会会计部于 2018 年 11 月发布《会计监管风险提示第 8 号——商誉减值》，就商誉减值的会计监管风险进行提示，该提示旨在揭示上市公司、拟上市公司、新三板挂牌公司的商誉后续计量环节的有关会计监管风险，且分别从企业、会计师事务所、资产评估机构三个角度提出了常见问题与监管关注事项。其中，对会计师事务所的监管关注事项如下：

序号	主要内容
1	<b>了解被审计单位及其环境以识别和评估重大错报风险：</b> 确定商誉减值事项是否为认定层次的重大错报风险。
2	<b>了解业务层面的内部控制与审计计划：</b> 若认为商誉减值事项存在特别风险，还应当了解被审计单位与该风险相关的控制（包括控制活动）；应根据风险评估结果制定必要、可行、有针对性的进一步审计程序，且确保所制定的审计程序得以有效落实。

序号	主要内容
3	<b>进一步审计程序：</b> 应对商誉减值事项执行充分、必要的审计程序，获取充分、适当的审计证据，并详细记录关键审计程序的实施过程，尤其是记录基于判断当时知悉的情况和事实，进行推理的过程及形成的相关审计结论。
4	<b>利用专家工作：</b> 应与专家保持必要的沟通，充分关注专家的独立性和专业胜任能力，并对专家工作过程及其所作的重要职业判断（尤其是数据引用、参数选取、假设认定等）进行复核，以判断专家工作的恰当性，不得直接将专家工作成果作为判断商誉是否减值的依据。当公司或会计师事务所聘请的资产评估机构未对商誉所在资产组或资产组组合的可收回金额发表专门意见时，应着重考虑专家工作对审计工作的支持程度，并对专家工作成果进行必要调整，以适应 <b>财务报表审计目的</b> 。
5	<b>对集团财务报表审计的特殊考虑：</b> 当商誉归属于集团的一个组成部分时应恰当制定集团总体审计策略和具体审计计划，确保组成部分会计师对商誉减值事项保持了充分、必要的重视。若商誉减值事项是风险评估程序识别出的导致集团财务报表发生重大错报的特别风险，应 <b>至少复核组成部分会计师事务所对该特别风险形成的审计工作底稿</b> ，并根据对组成部分会计师事务所工作的了解，确定是否有必要追加审计程序。
6	<b>在审计报告中沟通关键审计事项：</b> 在形成审计报告时，应结合商誉减值事项的金额及执业中所作职业判断的重要程度，合理确定该事项是否构成关键审计事项。若该事项构成关键审计事项，应在审计报告中详细描述该关键审计事项的基本情况及采取的应对措施，并在审计工作底稿中详细记录应对措施的实施情况。若采取的应对措施仍不足以消除关于财务报表不存在重大错报的疑虑，不应将该事项在关键审计事项部分描述，而应考虑其对审计意见的影响并在审计报告相应部分进行说明。
7	<b>质量控制复核：</b> 应安排具有经验和专业胜任能力的项目质量控制复核人员，严格履行质量控制复核制度，对涉及商誉减值的有关事项进行充分复核。在质量控制复核发现的重大问题未得到解决前，不得出具审计报告。
8	<b>商誉减值的披露：</b> 应恰当评价公司财务报告是否按《企业会计准则》和相关信息披露编报规则充分披露与商誉减值相关的所有重要信息。同时，还应阅读并考虑获取的其他信息（包括审计报告日前和审计报告日后取得的其他信息），充分关注其他信息中的商誉减值事项披露是否与财务报表、已获取的审计证据存在重大不一致。

上述针对会计师事务所的监管关注事项，还应当结合同时候针对上市公司、评估机构的监管关注事项一并阅读，重点领会其监管精神。

#### （四） 函证专项检查情况通报

2018年证监会组织各证监局对证券资格会计师事务所开展函证审计程序专项检查整治工作，共抽取38家会计师事务所执业的365个审计项目。2018年10月证监会通报函证专项检查情况，比较突出的问题如下：

序号	主要问题
1. 函证范围不恰当	遗漏个别银行账户和重要往来款账户 未记录不予函证的理由、缺乏替代审计程序
2. 控制不到位	未留存必要的询证函收发记录 未充分核对收发函地址 由被审计单位代为寄出与收回
3. 未保持谨慎性原则和必要的职业怀疑	在未收到回函、回函信息不相符或回函存在异常情形时，未采取措施获取进一步审计证据 回函缺少签章或签章不符、回函账户余额及其权属状况存在差异、替代程序未涵盖全部发函金额等
4. 其他	询证函回函日期甚至在审计报告出具日之后 函证内容填写有误或关键信息缺失 未明确函证抽样标准或未按照标准严格执行 相关审计工作底稿不完善 质量控制工作流于形式

#### （五） 2017年上市公司非标准意见审计报告情况分析

8月29日，证监会发布《2017年上市公司非标准意见审计报告情况分析》，就2017年上市公司非标意见进行了总结归纳，并指出了非标准意见审计报告存在的三点问题：

序号	主要问题
1. 对持续经营准则的理解不到位	• 上市公司财务报表已对持续经营存在的重大不确定性进行了披露，注册会计师未按准则规定对披露的充分性发表意见，而是直接对持续经营能力发表意见，存在对准则的理解不到位的问题。
2. 对错报的广泛性缺乏披露和说明	• 个别注册会计师对构成公司当期利润主要来源的报表项目未能获取充分、适当的审计证据，出具保留意见审计报告。上述报表项目相关错报对财务报表可能产生非常广泛的影响，注册会计师未在审计报告中对该错报是否具有广泛性作

序号	主要问题
3. 无法表示意见内容过于宽泛	<p>充分披露，未能充分揭示错报的相关风险，消除报告使用者的疑虑，其出具保留意见的恰当性存疑。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>个别公司涉及大额诉讼事项，注册会计师无法确定公司是否需要计提和确认相关损失金额，并发表保留意见。注册会计师未能在审计报告中对诉讼事项相关错报可能导致的后果进行分析，存在对错报广泛性的影响说明不到位的问题。</li> <li>个别无法表示意见审计报告中披露由于管理层未能提供各项重要资产减值准备的相关资料，注册会计师无法实施必要的审计程序以获取关于各项重大资产可收回金额的充分、适当的审计证据，未在审计意见的基础部分说明注意到的、将导致发表非无保留意见的所有其他事项及其影响。</li> </ul>

#### （六） 证监会会计部 2018 年年报培训传达的监管精神

2018 年 11 月 29 日至 12 月 1 日，中国证监会会计部、中国注册会计师协会在北京联合举办了 2018 年证券资格会计师事务所审计培训班。证监会首席会计师兼会计部主任贾文勤、中注协秘书长陈毓圭发表了重要讲话。贾文勤强调，当前国内外经济形势稳中有变，企业经营困难较多，上市公司长期积累的风险有所暴露，各会计师事务所要在 2018 年年报审计工作中进一步增强风险防范意识，保持足够的职业怀疑，充分关注商誉减值、资金占用、对外担保、并购重组、重大非常规交易等领域的审计风险，切实强化风险评估、函证、监盘、分析性复核等关键审计程序的执行，确保审计质量。

本次培训的重要精神已在本所 2019 年 1 月 2 日年报培训中详细传达。

### 三、 2018 年报审计有关的重要通知

#### （一） 中国注册会计师协会—关于做好上市公司 2018 年年报审计工作的通知

中国注册会计师协会于 2018 年 12 月 27 日发布了《关于做好上市公司 2018 年年报审计工作的通知》。该通知提及的主要内容包括：

总体要求	严格遵守职业道德要求	强化新客户承接与业务执行
<ul style="list-style-type: none"> <li>以党的十九大精神和十九届二中、三中全会精神为指导，认真</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>独立性是执业的灵魂，要保持独立性和应有的职业关注</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>要高度重视新客户的承接，严格执行风险评估。尤其应关注前任注册会计师与上市公司管理层在重大会计审计问题上的意见分歧、上市公司</li> </ul>

总体要求	严格遵守职业道德要求	强化新客户承接与业务执行
落实部署，担负责任等 • 深入运用风险导向审计理念与方法，保持职业怀疑与职业谨慎态度，勇于直面问题，敢于坚持原则	• 专业胜任能力是高质量审计工作的基础，要统一全所的项目管理和人员委派，确保项目组成员具备胜任能力和必要素质并承诺遵守职业道德要求	管理层是否存在正直和诚信方面的问题 • 项目合伙人要严格按照准则要求指导、监督与执行审计业务；确保项目组内部复核、项目质量控制复核等按照事务所复核政策和程序执行

严格执行新审计报告准则	防范化解年报审计风险	及时做好信息报备
• 严格按照新审计报告准则的要求，强化关键审计事项的沟通 • 要识别、沟通和披露真正的关键审计事项，避免避重就轻 • 体现审计项目的个性化特点和有针对性的审计应对，防止千篇一律、模板化 • 要避免将关键审计事项与持续经营相关的重大不确定性、强调事项和其他事项相混淆 • 沟通关键审计事项不能代替注册会计师按照有关审计准则要求发表非无保留意见	• 关注审计风险较高的上市公司：面临股票暂停交易和退市风险的近3年发生重大资产重组的发生重大非常规交易的 存在业绩常年处于盈亏临界点、业绩剧烈波动以及临近年报披露日期更换事务所等情况的 • 关注高风险审计领域 持续经营能力 资产减值测试 结构化主体的会计处理 信息系统审计、股份回购、股份支付、关联方关系及关联方交易、集团审计、境外业务等	• 审计机构变更的，董事会通过变更审计机构的决议之日起5个工作日内网上报备

## （二）全国中小企业股份转让系统有限责任公司—关于做好挂牌公司2018年年度报告披露相关工作的通知

全国中小企业股份转让系统有限责任公司于2018年12月25日发布了《关于做好挂牌公司2018年年度报告披露相关工作的通知》（股转系统公告〔2018〕2533号）。该通知要求会计师事务所所在具体工作中注意以下事项：

充分评估挂牌公司风险	提高审计业务质量	商誉减值事项的审计
• 通过主办券商充分了解被审计	• 建立健全质量控制制度，切	• 应严格遵照《会计监管风险提

充分评估挂牌公司风险	提高审计业务质量	商誉减值事项的审计
单位及其环境,审慎评估重大错报风险 • 充分考虑由于 <u>融资、分层、IPO</u> 及对赌等可能引起修饰财务报表的情况 • 关注 <u>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</u> 内控风险事项 • 评估挂牌公司 <u>持续经营能力</u>	实提高审计执业质量 • 重点关注挂牌公司的财务规范性,如 <u>收入确认、合并日确定、会计政策、会计估计变更及会计差错更正、资产减值准备、研发费用资本化等</u> ,以及 <u>关联交易、资金占用、对外担保、经营风险</u> 等情况	示第8号——商誉减值》规定的要求高度重视商誉相关风险 • 严格按照相关法律法规和《中国注册会计师执业准则》的要求开展审计工作

此外,通知中明确了挂牌公司执行新金融工具和新收入准则的时间。**挂牌公司应自2019年1月1日起执行新金融工具准则(保险公司除外),自2020年1月1日起执行新收入准则。**比照财政部颁布新准则的文件,规定了可以提前采用新准则的情形及要求。

截至2019年1月3日,未发现财政部、证监会、上海证券交易所、深圳证券交易所发出年报审计的通知。

#### 四、 地方注册会计师协会或其他机构的参考文件

##### (一) 地方注册会计师协会发布的与财务报表审计相关的专家意见、专业提示等

###### 1、 北京市注册会计师协会专家提示(部分与财务报表审计无关):

序号	名称
第1号	审计中对结构化主体的关注
第2号	司法会计鉴定业务承接与实施的基本要求
第3号	内地A股和香港主板IPO中注册会计师工作范围的比较
第4号	公用经费的审计要点
第5号	运用合并对价分摊评估结果的风险考虑
第6号	香港资本市场备考财务信息相关规则
第7号	商誉减值审计中的重点关注事项
第8号	上市前财务尽职调查非鉴证服务的风险关注
第9号	确定和沟通关键审计事项需关注的问题
第10号	境外并购前财税尽职调查

序号	名称
第 11 号	集团财务报表的审计关注
第 12 号	事业单位国有资产产权登记业务重点关注及应对
第 13 号	涉及业绩承诺或有对价的相关关注

除以上专业技术委员会专家提示外，北注协 2018 年度还发布了四期专家信箱观点。

## 2、福建省注册会计师协会审计案例分析和审计风险提示：

序号	名称
第 1 号	汽车制造业公司 IPO 及年报审计案例
第 2 号	办公服务业公司重大资产重组审计案例
第 3 号	会计师事务所被判连带赔偿责任的审计案例
第 4 号	电气机械及器材制造业公司年报审计案例
第 18 号	审计风险提示-股份代持的审计关注

3、2018 年 6 月广东省注册会计师协会发布了《关于高新技术企业认定专项审计业务风险的提醒函》。该提示函主要提示了三个业务问题和注意事项：严格履行审计程序，获取充分、适当的审计证据；积极关注申报企业知识产权是否存在重复使用情况；准确核算高新技术产品(服务)收入占比指标。

## （二）其他参考文件

2018 年 9 月，中国证券业协会发布《证券公司**金融工具估值指引**》、《非上市公司**股权估值指引**》及《证券公司**金融工具减值指引**》三项指引（中证协发〔2018〕216 号）。上述指引也可以作为一般公司金融工具公允价值计量和按照新金融工具会计准则计提减值准备的会计处理的参考。

# 五、针对准则、规范的一些补充提示

## （一）企业会计准则

### 1、一般企业财务报表格式

2018 年 6 月财政部发布了《2018 年度一般企业财务报表格式》的通知（财会〔2018〕15 号），

并于 2018 年 9 月发布了解读文件，内容要点主要包括：

(1) 财务报表格式项目调整

- 项目合并：应收票据及应收账款、其他应收款（应收利息+应收股利+其他应收款）、固定资产（固定资产+固定资产清理）、在建工程（在建工程+工程物资）、应付票据及应付账款、其他应付款（应付利息+应付股利+其他应付款）、长期应付款（长期应付款+专项应付款）；

- 项目分拆：研发费用、利息收入、利息费用

- 新增项目：持有待售资产、持有待售负债、其他收益、资产处置收益、持续经营净利润、终止经营净利润

(2) 已经执行新金融工具准则或新收入准则的企业，新增项目：

- 资产负债表：交易性金融资产、合同资产、债权投资、其他债权投资、其他权益工具投资、其他非流动金融资产、交易性金融负债、合同负债；

- 利润表：信用减值损失、净敞口套期收益、其他综合收益的税后净额的部分明细（其他权益工具投资公允价值变动、企业自身信用风险公允价值变动、其他债权投资公允价值变动、金融资产重分类计入其他综合收益的金额、其他债权投资信用减值准备、现金流量套期储备）；

- 所有者权益变动表：其他综合收益结转留存收益。

(3) 首次执行新金融工具准则或新收入准则的，可以增加列报首次执行新金融准则或新收入准则当年年初的资产负债表。

(4) 企业作为个人所得税的扣缴义务人，收到的扣缴税款手续费，应作为其他与日常活动相关的项目在利润表的“其他收益”项目中填列。企业财务报表的列报项目因此发生变更的，应当按照《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》等的相关规定，**对可比期间的比较数据进行调整**。

(5) 企业实际收到的政府补助，无论是与资产相关还是与收益相关，在编制现金流量表时**均作为经营活动产生的现金流量列报**。

(6) 利息收入和利息费用这两个行项目为“财务费用”行项目的其中项，**均以正数填列**。

(7) 金融企业应当根据金融企业经营活动的性质和要求，比照一般企业财务报表格式进行相应调整。12 月 26 日，财政部发布了《关于修订印发 2018 年度金融企业财务报表格式的通知》，进一步规范了金融企业财务报表列报。

## 2、企业会计准则解释第 9 号—第 12 号

2017 年 6 月，财政部发布了企业会计准则解释第 9 号—第 12 号，要点摘录如下：



解释序号	主要内容	衔接规定
第 9 号	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 <u>以前确认或登记有关投资净损失时的相反顺序</u> 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,同时,投资方还应当重新复核预计负债的账面价值,按照上述原则以相反顺序恢复备查登记或其他长期权益的账面价值和恢复长期股权投资的账面价值、权益法核算等。	自 2018 年 1 月 1 日起施行;应进行追溯调整,追溯调整不切实可行的除外;本解释施行前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。
第 10 号	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 <u>基础进行折旧</u> 。	自 2018 年 1 月 1 日起施行,不要求追溯调整。不调整以前各期
第 11 号	<u>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,但是,下列极其有限的情况除外:①根据合同约定确定无形资产固有的根本性限制条款(如无形资产的使用时间、使用无形资产生产产品的数量或因使用无形资产而应取得固定的收入总额)的,当该条款为因使用无形资产而应取得的固定的收入总额时,取得的收入可以成为摊销的合理基础;②有确凿的证据表明收入的金额和无形资产经济利益的消耗是高度相关的。</u>	折旧或摊销金额,也不计算累积影响数,自施行之日起采用未来适用法
第 12 号	服务提供方服务接受方提供关键管理人员服务的,服务接受方在编制财务报表时, <u>应当将服务提供方作为关联方进行相关披露</u> ;服务提供方在编制财务报表时, <u>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</u> ,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。服务接受方可以不披露服务提供方所支付或应支付给服务提供方有关员工的报酬,但应当披露其接受服务而应支付的金额。	自 2018 年 1 月 1 日起施行,不要求追溯调整。

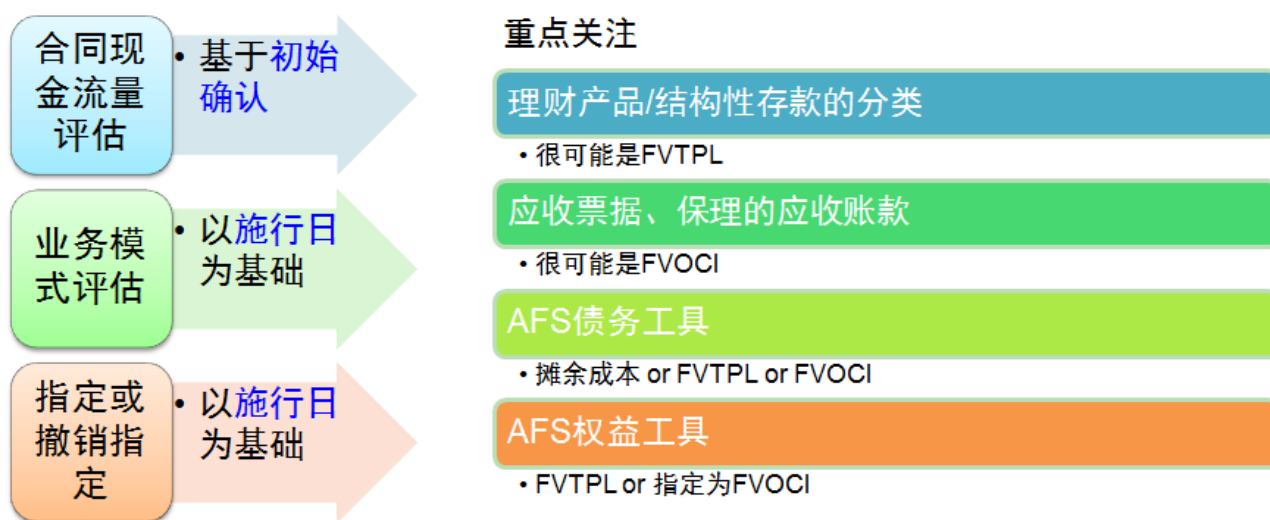
### 3、新金融工具相关准则与新收入准则

除 A+H 股上市公司外,其他 A 股上市公司将在 2019 年 1 月 1 日施行新金融工具相关准

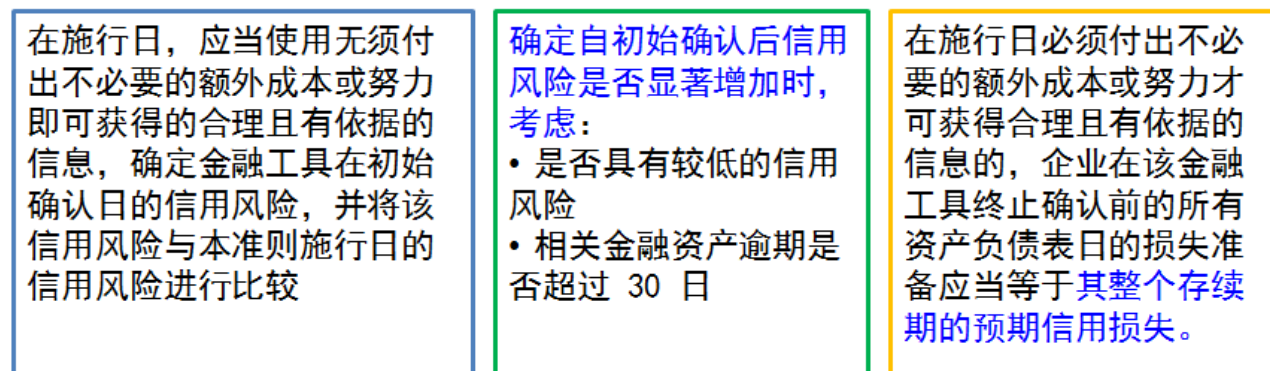
则、2020 年 1 月 1 日起施行新收入准则。

首次施行新金融工具的，准则允许在符合条件时选择完全追溯调整法或经修正的追溯调整法；从实务案例来看，大多数公司选择了经修正的追溯调整法，即不调整前期比较数据，重新计量的差额直接计入期初留存收益或其他综合收益。首次执行新金融工具相关准则的衔接，应当重点关注金融资产分类与金融资产减值的影响。

#### 金融资产分类：



#### 金融资产减值：



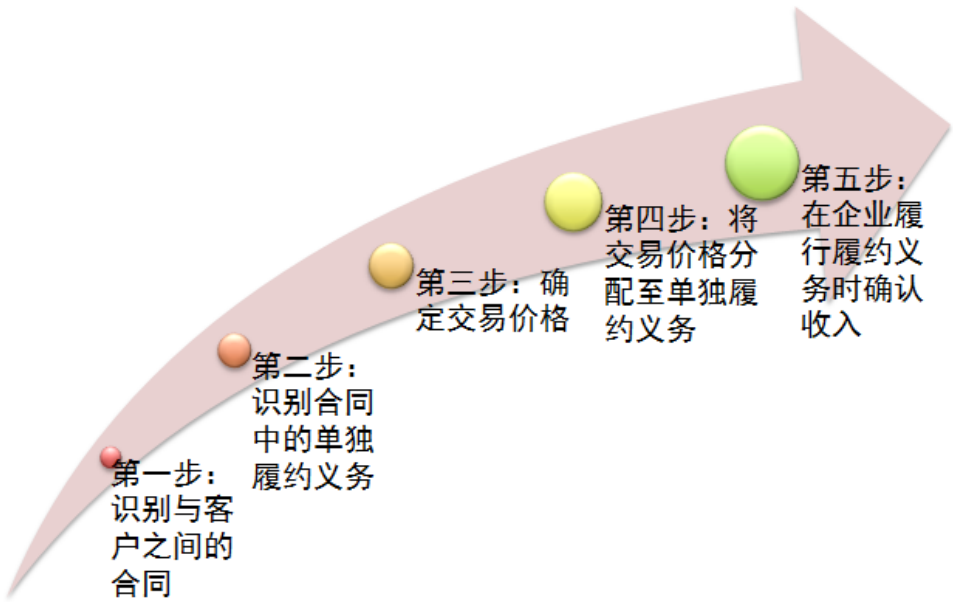
#### 重点关注应收账款、其他应收款、应收票据的减值

首次执行会计政策变更的披露需同时遵守《企业会计准则第 28 号——会计政策会计估计变更和差错更正》及其应用指南、金融工具相关准则的衔接规定、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2017 年修订）》之应用指南第十二部分“衔接规定”等。

新收入准则以控制权转移为核心原则，采用“五步法”判断确认收入。

核心原则

企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入



(二) 审计准则

在遵循审计准则的基础上，对实务中撰写审计报告需要特别关注的事项进行以下简要的补充提示：

提示事项	提要
识别关键审计事项的决策框架	识别关键审计事项的决策框架图，便于更直观地理解如何识别出在审计报告中沟通的关键审计事项。
重视重大错报风险，特别是特别风险的评价与治理层沟通	评估重大错报风险，包括特别风险，在识别关键审计事项的过程中非常重要，部分评估结果可能会被审计报告引用。  可以在讨论计划的审计范围和时间安排时沟通关键审计事项的初步看法，也可以在沟通审计发现时进一步讨论这些事项；关键审计事项本身也应当从注册会计师与治理层沟通过的事项中选取。
关键审计事项与审计报告其他要素之间的关系	导致发表非无保留意见的事项、与持续经营相关的重大不确定性、强调事项就其性质而言都属于关键审计事项，但仅在审计报告中的关键审计事项部分进行提及；同时符合强调事项和关键审计事项条件的，应当在审计报告的“关键审计事项”部分描述该事项。
关键审计事项的可比性	考虑同一公司不同报告期对于在审计报告中沟通的关键审计事项的变化，或者与同行业公司是否存在明显差异。

提示事项	提要
沟通关键审计事项时的描述内容	需限制使用过于专业的审计术语；应当包括一些必备的内容；描述应当有针对性，审计应对应当真实存在且不遗漏重要程序等。
涉及组成部分会计师时沟通关键审计事项	不能直接引用组成部分注册会计师实施的审计程序，而应当撰写我们作为集团项目组，对组成部分注册会计师所实施的审计程序。
沟通的关键审计事项数量及列示顺序	不是多多益善，罗列大量关键审计事项可能与“这些事项是审计中最为重要的事项”这一概念相抵触；不应当存在重大遗漏。
审计报告中涉及多期关键审计事项	按照审计准则问题解答第 14 号的要求撰写多期关键审计事项：各期分别确定，对同一事项可合并列示；强调影响各项作出判断的不同之处；既避免重复，又需写明各期间不同的应对措施；仅与特定期间相关 KAM：明确所涉及的具体报告期间。
特别的审计报告沟通关键审计事项	特殊目的编制基础财务报表、单一或者特定要素的财务报表审计报告，仅当注册会计师决定，或者委托方或法律法规要求时，需要在审计报告中沟通关键审计事项。
报送国资委文件是否视为其他信息	在国有企业财务报表审计业务的审计报告中，通常不将报送国资委的附加文件识别为其他信息。
特别的审计报告增加其他信息	特殊目的编制基础财务报表、单一或者特定要素的财务报表审计通常不涉及其他信息的责任；如果年度报告中随附上述报表且提供给使用人则应当增“其他信息”部分。
未提供全部其他信息时采取的措施	上市实体和非上市实体财务报表审计中，当被审计单位管理层未在审计报告日前提供全部其他信息时，注册会计师采取的措施，既有相同点又有不同点。
治理层全部成员参与管理时是否仍承担与治理层沟通的责任	即使治理层全部成员参与管理被审计单位，仍应按照 CSA1511 及其应用指南的相关规定履行与治理层沟通的责任。

### （三）对上市公司财务报表发表非标准审计意见时需要注册会计师出具的专项说明

4 月 19 日，中国证监会发布《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（2018 年修订）》（证监会公告〔2018〕7 号），自公布之日起施行。

发表非无保留意见时，注册会计师应当针对审计意见中涉及的相关事项出具专项说明，包括（但不限于）：

## 发表否定意见或无法表示意见

（一）发表否定意见或无法表示意见的详细理由和依据；

（二）如注册会计师出具无法表示意见的审计报告，应说明无法表示意见涉及的事项中是否存在注册会计师依据已获取的审计证据能够确定存在重大错报的情形；如存在，进一步说明相关事项未导致注册会计师发表否定意见的理由和依据；

（三）相关事项对报告期内公司财务状况、经营成果和现金流量可能的影响金额，并说明考虑影响金额后公司盈亏性质是否发生变化；如提供相关事项可能的影响金额不可行，应详细解释不可行的原因。

盈亏性质改变是指更正事项导致公司相关年度合并报表中归属于母公司股东净利润，或者扣除非经常性损益后归属于母公司股东净利润由盈利转为亏损或者由亏损转为盈利。

## 发表保留意见

（一）发表保留意见的详细理由和依据，包括注册会计师认为保留意见涉及事项对财务报表不具有审计准则所述的广泛性影响的原因；

（二）相关事项对报告期内公司财务状况、经营成果和现金流量可能的影响金额，并说明考虑影响金额后公司盈亏性质是否发生变化；如提供相关事项可能的影响金额不可行，应详细解释不可行的原因。

出具带有解释性说明的审计报告的注册会计师应当针对解释性说明中涉及的相关事项出具专项说明，包括但不限于：

## 解释性说明

出具解释性说明的理由和依据；

解释性说明涉及事项不影响注册会计师所发表审计意见的详细依据。

带有解释性说明的无保留意见，是指对财务报表发表的带有强调事项段、持续经营重大不确定性段落的无保留意见或者其他信息段落中包含其他信息未更正重大错报说明的无保留意见。

### （四）上市公司财务信息更正时需要注册会计师出具的审计报告或专项鉴证报告

4月28日，中国证监会发布《公开发行证券的公司信息披露编报规则第19号——财务信息的更正及相关披露（2018年修订）》（证监会公告〔2018〕7号），自公布之日起施行。上市公司财务信息更正时需要注册会计师出具的审计报告或专项鉴证报告的要求总结如下：

