

附件 1:

关于三方面准则项目修订情况及 征求意见事项的说明

一、利用内部审计人员的工作项目

(一) 修订的背景

1. 解决审计实务问题。内部审计职能部门的地位、内部审计活动正在发生变化，内部审计已成为被审计单位内部控制、风险管理和治理结构的重要组成部分。内部审计师与注册会计师之间的互动也在发生变化，二者有效的协调沟通对注册会计师的工作具有重要影响。鉴于内部审计环境和审计实践的变化，需要就注册会计师评价和利用内部审计职能部门的工作，以及评价和利用内部审计人员提供协助提供更扎实的框架，以帮助注册会计师确定是否利用、在哪些领域利用及在多大程度上利用内部审计人员的工作。

2. 保持准则国际趋同。国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）2013 年 3 月对包括《国际审计准则第 610 号——利用内部审计人员的工作》在内的相关准则作出修订，以指导外部审计师就利用内部审计人员的工作作出适当考虑。

(二) 修订涉及的准则

主要修订的是《中国注册会计师审计准则第 1411 号——利用内部审计人员的工作》及其应用指南。同时，为保持准则体系的内在—

致性，对下列准则或应用指南作出相应修订：

(1) 中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量控制；

(2) 《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》应用指南；

(3) 质量控制准则第 5101 号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制。

(三) 修订的主要内容

1. 关于《中国注册会计师审计准则第 1411 号——利用内部审计人员的工作》及其应用指南。

(1) 征求意见稿扩展了准则范围，修改了本准则下注册会计师的目标，就利用内部审计人员提供协助的情形作出规范。

(2) 阐释本准则与《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》的关系，并就识别和评估重大错报风险时对内部审计职能部门工作的利用进行了阐述。

(3) 为注册会计师提供职业判断框架，严格现行准则中关于利用内部审计人员工作的相关要求，分四节进行阐释：

①在确定是否利用、在哪些领域利用以及在多大程度上利用内部审计职能部门的工作时，要求注册会计师评价确定是否能够利用其工作以实现审计目的、能够利用的领域和程度，并规定应当较少利用以

及不得利用的情形；

②如果计划利用内部审计职能部门的工作，准则要求注册会计师就此与内部审计职能部门进行讨论，阅读其相关报告，对计划利用的工作整体实施充分的审计程序；

③在确定是否利用、在哪些领域利用以及在多大程度上利用内部审计人员提供协助时，注册会计师应当评价是否对客观性产生不利影响及其严重程度，以及提供协助的内部审计人员的胜任能力。准则对注册会计师在确定可能分配给内部审计人员的工作的性质和范围，以及在确定具体情形下进行指导、监督和复核的性质、时间安排和范围时需要进行的考虑作出规定。准则还规定了不得利用内部审计人员提供协助的情形，以及在实施具有某些特征的审计程序时不得利用内部审计人员提供协助的情形；

④如果计划利用内部审计人员提供协助，准则要求注册会计师从拥有相关权限的被审计单位代表人员和内部审计人员处获取书面协议；按照《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量控制》的规定对内部审计人员执行的工作进行指导、监督和复核。

（四）征求意见的主要问题

我们希望听取您的意见和建议的问题包括但不限于：

1. 准则拟作出的修订，特别是利用内部审计人员提供协助，是否适当？

2. 注册会计师利用内部审计人员的工作，是仅适用于财务报表审计，还是适用于所有审计业务？是否也适用于审阅及其他鉴证业务？

3. 准则要求注册会计师在确定审计业务中能否利用内部审计职能部门的工作，以及确定计划利用的内部审计职能部门工作时对相关因素进行评价。准则中所述因素是否适当？

二、应对违反法律法规行为项目

（一）修订的背景

1. 解决审计实务问题。在提供专业服务过程中，注册会计师可能识别出或怀疑被审计单位存在违反法律法规行为（不包括会计核算方面的法律法规）。注册会计师职业道德守则有关于履行保密义务的要求，但法律法规可能要求注册会计师就此向适当的外部机构报告，也可能规定注册会计师有权对外报告，注册会计师维护公众利益的宗旨也需要其对此作出恰当的考虑和应对。注册会计师在处理这个问题时存在困难和压力。为此，需要就注册会计师如何应对违反法律法规行为提供更具针对性的框架指导。

2. 保持准则国际趋同。国际会计师职业道德准则理事会（IESBA）2016年4月对国际职业会计师道德守则作出修订，指导职业会计师应对执业过程中识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为。国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）2016年10月对相关国际审计准则作出修订，以使注册会计师对国际职业会计师道德守则规定的职业会计师的相关额外责任给予更多关注。

（二）修订涉及的准则

主要修订的是《中国注册会计师审计准则第 1142 号——财务报表审计中对法律法规的考虑》及其应用指南。同时，为保持准则体系的内在一致性，对下列准则或应用指南作出内在一致性修订：

（1）《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量控制》应用指南；

（2）中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任；

（3）《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》应用指南；

（4）中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通；

（5）《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》应用指南；

（6）《质量控制准则第 5101 号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》应用指南。

（三）修订的主要内容

1. 就违反法律法规的定义作出更明确的界定；指出相关法律法规的范围可能受到被审计单位的性质和具体情况的影响，并在应用指南中举例说明。

2. 指出根据法律法规或相关职业道德要求，注册会计师可能承担额外责任，例如，应对识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为，包

括要求与管理层和治理层专门进行沟通，评价其对违反法律法规行为所作应对的适当性，并决定是否需要采取进一步行动；向其他注册会计师沟通识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为；对识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为的记录要求。

3. 就注册会计师是否对外报告识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为，提供进一步指引：法律法规或相关职业道德要求可能要求注册会计师就此向被审计单位之外的适当机构作出报告；注册会计师可能认为按照相关职业道德要求，作出报告是适当的应对行动；法律法规或相关职业道德要求可能规定注册会计师有对外作出报告的权利；其他情形下，注册会计师在法律法规或相关职业道德要求下的保密义务，可能禁止其对外作出报告。

4. 指出应后任注册会计师的要求，前任注册会计师提供其判断认为后任注册会计师在决定是否接受业务前需要获知的已知事实或环境信息；前任注册会计师如因违反法律法规事项而解除业务约定，要告知后任注册会计师识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为。

5. 细化审计工作底稿记录要求，要求记录已实施的审计程序、作出的重大职业判断和形成的结论。

（四）征求意见的主要问题

我们希望听取您的意见和建议的问题包括但不限于：

准则拟作出的修订，对于指导注册会计师恰当应对违反法律法规行为而言是否充分，相关要求是否明晰、具有针对性？

三、财务报表披露审计项目

(一) 修订的背景

1. 解决审计实务问题。披露是财务报表的重要组成部分，在向报表使用者沟通实体财务状况、财务业绩见解方面的作用越来越重要。财务报告披露的相关要求和实践在不断演变，通过披露提供更详细、更广泛的决策有用信息，处理诸如假设、模型、替代计量基础和估计不确定性等事项，这对报表编制者和注册会计师提出了挑战。同时，报表编制者、投资者、注册会计师担心由此产生的大量披露某些情况下可能掩盖相关的有用信息。鉴于披露对于使用者决策的重要性，有必要改进准则对披露审计的指导。

2. 保持准则国际趋同。国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）2015年7月对相关国际审计准则作出修订，主要是改进准则的应用性材料，以帮助注册会计师恰当运用准则中的相关要求。

(二) 修订涉及的准则

作出修订的准则或应用指南主要包括：

(1) 中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求；

(2) 《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》应用指南；

(3) 《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》应用指南；

(4)《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》应用指南；

(5)《中国注册会计师审计准则第 1201 号——计划审计工作》应用指南；

(6)中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险；

(7)《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》应用指南；

(8)中国注册会计师审计准则第 1221 号——计划和执行审计工作时的重要性；

(9)《中国注册会计师审计准则第 1221 号——计划和执行审计工作时的重要性》应用指南；

(10)中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施；

(11)《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》应用指南；

(12)中国注册会计师审计准则第 1251 号——评价审计过程中识别出的错报；

(13)《中国注册会计师审计准则第 1251 号——评价审计过程中识别出的错报》应用指南；

(14)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；

(15)《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》应用指南。

同时，为保持准则体系的内在一致性，对《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》及其应用指南作出内在一致性修订；对相关准则及应用指南中列报、披露等描述作了梳理修订。

(三) 修订的主要内容

就注册会计师在审计工作的较早阶段，在识别、评估和应对重大错报风险，以及评价审计过程中识别出的错报时对披露的考虑作出进一步指导：

1. 关于《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》。

征求意见稿指出，财务报表，是指依据某一财务报告编制基础对被审计单位历史财务信息作出的结构性表述。披露包括适用的财务报告编制基础所要求的、明确允许的或通过其他形式允许作出的解释性或描述性信息。披露是财务报表不可分割的组成部分，在财务报表表内或附注中反映，或通过交叉索引予以提及。如果适用的财务报告编制基础没有明确禁止通过交叉索引提及解释性或描述性信息且交叉索引适当，这些信息将构成财务报表的组成部分。

2. 关于《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计

中与舞弊相关的责任》应用指南。

征求意见稿指出，管理层通过凌驾于控制之上故意实施舞弊的手段还包括遗漏、掩盖或歪曲适用的财务报告编制基础要求的披露或实现公允反映所需披露。项目组进行内部讨论时可能要考虑管理层企图通过晦涩难懂的披露使披露事项无法得到正确理解的风险，例如，披露包含太多不重要的信息或使用不明晰或模糊不清的语言。

3. 关于《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》应用指南。

征求意见稿指出，与治理层沟通的事项还可能包括注册会计师为应对适用的财务报告编制基础或被审计单位所处的环境、财务状况或活动发生重大变化对财务报表及披露产生的影响而拟采取的方案。与治理层沟通的计划方面的其他事项可能包括治理层应对会计准则、公司治理实务、交易所上市规则和相关事项变化及这些变化对财务报表的总体列报、结构和内容等方面的影响所采取的措施。

4. 关于《中国注册会计师审计准则第 1201 号——计划审计工作》应用指南。

征求意见稿指出，鉴于披露中包含的信息涉及范围较广、细节层次较多，当计划与披露相关的风险评估程序和进一步审计程序时，确定这些程序的性质、时间安排和范围十分重要。某些披露可能涉及从总账和明细账之外的其他途径获取的信息，这也可能影响风险评估的结果以及为应对该风险实施的审计程序的性质、时间安排和范围。在

审计工作的早期考虑披露问题，有助于注册会计师对应对程序给予恰当的关注并计划充分的应对时间。

5. 关于《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》及其应用指南。

征求意见稿指出：（1）了解与财务报告相关的信息系统应当包括了解信息系统中与财务报表所披露信息相关的方面；（2）作为项目组内部讨论的一部分，考虑适用的财务报告编制基础的披露要求有助于注册会计师在审计工作的早期识别可能存在的与披露相关的重大错报风险领域；（3）除了应对与账户余额和交易相关的风险之外，与审计相关的控制活动还可能包括管理层建立的、用于应对没有按照适用的财务报告编制基础进行披露导致的重大错报风险的控制；（4）将认定重新划分为所审计期间各类交易、事项及相关披露的认定，以及期末账户余额及相关披露的认定；（5）强调定性披露问题。

征求意见稿中还包括因利用内部审计人员的工作项目而拟作出的修订。

6. 关于《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》及其应用指南。

征求意见稿指出：（1）注册会计师实施的实质性程序应当包括将财务报表中的信息与其所依据的会计记录进行核对或调节，包括核对或调节披露中的信息，无论该信息是从总账和明细账中获取，还是从总账和明细账之外的其他途径获取；（2）在评价财务报表的总体列报

是否符合适用的财务报告编制基础时，注册会计师应当考虑财务报表中的列报是否恰当反映了对财务信息及其依据的交易、事项和状况的分类和描述，以及财务报表的列报、结构和内容；（3）审计工作底稿应当能够证明财务报表中的信息与其所依据的会计记录是一致的或调节相符的，包括核对或调节披露中的信息。

7. 关于《中国注册会计师审计准则第 1251 号——评价审计过程中识别出的错报》及其应用指南

征求意见稿对披露中错报的累积作出规定，以帮助注册会计师评价这些错报对相关披露及财务报表整体的影响，并对定性披露重大错报作了举例说明。征求意见稿还指出，在确定未更正错报从性质来看是否重大时，从金额和披露两个方面考虑未更正错报；披露中的错报也可能表明存在舞弊。

8. 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》及其应用指南

征求意见稿指出，注册会计师在评价财务报表是否恰当披露选择和运用的重要会计政策时，需要考虑适用的财务报告编制基础要求包括的所有与重要会计政策相关的披露是否均已披露；已披露的重要会计政策信息是否相关，从而反映在被审计单位经营及环境的特定情况下，适用的财务报告编制基础所规定的确认、计量和列报标准如何具体运用于财务报表中的各类交易、账户余额和披露。征求意见稿还就评价财务报表的可理解性时可能考虑的事项提供指引。

（四）征求意见的主要问题

我们希望听取您的意见和建议的问题包括但不限于：

1. 修订是为了强化注册会计师在财务报表审计中对披露的关注，就这一目的而言，准则拟作出的修订是否充分、适当？

2. 准则拟作出的修订，在当前的法律法规和监管环境下是否适当，特别是与企业会计准则以及证监会《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 15 号——财务报告的一般规定》的衔接？

3. 《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》重新划分了管理层的认定，您有何看法？