

## 附件 5:

# 关于《中国注册会计师审计准则第 X 号——财务报表审计的目标和一般原则（修订）（征求意见稿）》等 4 个项目的说明

按照审计准则制定程序，每批审计准则需两次向社会公开征求意见。中注协于 2004 年 10 月 8 日发布了四个审计风险准则项目第一次征求意见稿。征求意见结束后，中注协收到全国地方协会、国务院有关部门、部分会计师事务所和香港会计师公会反馈的意见。2005 年 1 月 16 日至 21 日、2 月 23 日至 3 月 5 日、3 月 8 日至 3 月 19 日分别召开了国内专家学者研讨会，5 月 13 日至 14 日召开第一届审计准则委员会第一次会议，6 月 1 日至 4 日召开港澳台及外国专家咨询组会议，对第一次征求意见稿进行逐一论证，并根据专家学者的论证意见以及有关反馈意见对第一次征求意见稿进行修改，形成了第二次征求意见稿。现将修改的情况说明如下：

### 一、关于对《独立审计具体准则第 1 号——会计报表审计的目标和一般原则（征求意见稿）》的修改

1. 对第一次征求意见稿准则框架进行了修改，由 5 章调整为 7 章，通过将有关内容进行调整，增加“财务报表审计的工作范围”和“职业怀疑和和理保证”两章内容，同时将原第三章“会计报表审计的一般与原则”更名为“财务报表审计的职业道德要求”，是准则从逻辑上更加严谨。

2. 将第一次征求意见稿第二条六个概念分别移到了以后的章节。

基本原则是，在总则中只给出最重要概念的定义，其余概念则在之后章节第一次出现的地方给出，以便于理解。

3. 将第一次征求意见稿中注册会计师的责任和管理层的责任从原第二章调整至第二次征求意见稿中的第一章。

4. 审计范围实际上是指注册会计师的工作范围，而不是审计对象。如果审计范围受到限制，是指执行审计程序的范围受到限制。因此，将审计范围进一步明确为审计工作范围，并定义为“注册会计师根据中国注册会计师准则和职业判断应当实施的恰当的审计程序”。

二、关于对《独立审计具体准则第5号——审计证据（修订）（征求意见稿）》的修改

1. 根据审计证据的定义，第二次征求意见稿指出仅测试会计记录存在局限性，并对其他信息作出进一步补充，即增加第四条“依据会计记录编制财务报表是被审计单位管理层的责任，注册会计师应当测试会计记录以获取审计证据。会计记录中含有的信息本身并不足以提供充分的审计证据作为对财务报表发表审计意见的基础，注册会计师还应当获取用作审计证据的其他信息”和第五条“可用作审计证据的其他信息包括注册会计师从被审计单位内部或外部获取的会计记录以外的信息，通过询问、观察和检查等审计程序获取的信息，通过合理推断得出结论的信息”。

2. 将第一次征求意见稿认定的定义作为进行完善，即将“认定是指管理层对会计报表各组成要素的确认、计量、列报与披露作出的明确或隐含的声明”中的“声明”修改为“表达”。因为声明的含义是指“公开表示态度或说明真相”，与“隐含”二字相矛盾；而表达是表示意思，即“用语言行为现出某种思想、感情、态度等，或事物本身显出某种意义或者凭借某种事物显示出某种意义”，用来解释认定

比较贴切。

### 三、关于对《独立审计具体准则第 29 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险（征求意见稿）》的修改

1. 根据法律专家的意见，将第一次征求意见稿第三章第六节“内部控制”单独作为一章，使准则层次更加清楚。

2. 第二次征求意见稿第一章增加了“了解被审计单位及其环境为注册会计师在关键环节作出职业判断提供了重要基础”等内容，强化了本准则的目的性。（第四条）

3. 第二次征求意见稿第三章第二节、第三节、第四节和第五节增加了相关内容，增强了可操作性。

4. 第二次征求意见稿第四章第四节增加信息技术可以在许多方面提高被审计单位内部控制的效率和效果，以便与其产生的特定风险相对应。（第五十八条）

5. 第二次征求意见稿第四章第四节增加人工成分在处置涉及主观判断的状况或交易事项的优势，以便与其产生的特定风险相对应。（第六十条）

6. 第二次征求意见稿第四章增加人工控制在一些情况下是不适当的。（第六十二条）

7. 第二次征求意见稿第四章第六节、第八节、第九节和第十节增加部分条款，增加准则的可操作性。

### 四、关于对《独立审计具体准则第 30 号——针对评估的重大错报风险实施的程序（征求意见稿）》的修改

1. 根据法律专家的意见，将第一次征求意见稿第三章第一节、第

二节、第三节、第四节作为三章处理，使准则层次更加清楚。

2. 第二次征求意见稿第二章增加审计策略方面的规定，指出注册会计师评估的财务报表层次重大错报风险以及采取的总体应对措施，对拟实施进一步审计程序的整体审计策略具有重大影响，要求注册会计师合理确定审计策略。（第七条）

3. 第二次征求意见稿第三章增加第九条“注册会计师设计和实施进一步审计程序的性质、时间和范围应当与评估的认定层次重大错报风险具有明确的关系。”上述规定，实际上要求注册会计师在实施进一步审计程序时要有针对性，既不能没有目标地盲人摸象，也不能只从形式上为实施审计程序而实施审计程序。

4. 第二次征求意见稿第三章增加期中实施进一步审计程序的潜在优势，鼓励注册会计师在期中实施部分审计程序。（第十九条）

5. 第二次征求意见稿第三章增加某些审计程序只能在期末或期末以后实施的情形，以避免注册会计师不恰当地利用期中审计。（第二十一条）

6. 第二次征求意见稿第三章增加“注册会计师在综合使用不同审计程序时，不仅应当考虑各类审计程序的性质，还应当考虑测试的范围是否适当”，以避免注册会计师在综合运用审计程序时不考虑审计范围。（第二十五条）

7. 第二次征求意见稿第四章第三十七条进一步明确了双重目的测试的含义和要求。

8. 第一次征求意见稿第三十七规定“如果拟信赖自上次测试后未发生变化的控制，注册会计师应当每三年至少对这些控制的运行有效性测试一次”，“每三年”容易引起歧义，经咨询国际审计与鉴证准则

理事会，将原条款作出重大修改，明确“如果拟信赖以前审计获取的某些控制运行有效性的审计证据，注册会计师应当在每次审计时从中选取足够数量的控制，测试其运行有效性，不应将所有拟信赖控制的测试集中于某一次审计，而在之后的两次审计中不进行任何测试”。（第四十八条）

9. 第二次征求意见稿第五章增加细节测试和实质性分析程序的适用范围，以规范注册会计师选择使用。（第五十九条）

10. 修改稿第五章第六十八条增加两款，说明“以前审计实施实质性程序获取的审计证据通常对本期只有很弱的证据效力或没有证据效力，不足以应对本期的重大错报风险。只有当以前获取的审计证据及其相关事项不出现重大变动时，以前获取的审计证据才可能用作本期的有效审计证据”。上述说明旨在限制注册会计师使用以前审计实施实质性程序获取的审计证据。