

# 不太复杂实体审计：探讨应用国际审计准则 面临的挑战的解决方案

（讨论稿，截止 2019 年 9 月 12 日）

## 目 录

主席前言.....	3
本讨论稿的目的.....	5
什么是不太复杂实体? .....	6
一、背景.....	8
二、在不太复杂实体审计中应用国际审计准则的相关挑战 .....	17
三、探索可行的方案 .....	26
调查问卷.....	33

## 主席前言

较小实体为世界经济发展做出了至关重要的贡献，并且从数量上来说，全球大部分审计都是对较小实体的审计。应用国际审计准则（ISAs）的复杂性和困难性始终是较小实体审计面临的挑战，这些挑战对国际审计与鉴证准则理事会、对我个人来说，都尤为重要。2017年，我们在巴黎召开了中小企业实务（SMP）工作会。自会议召开以来，我们在已知挑战的基础上不断推进工作，所取得的进展都将在本讨论稿中列示。

我们了解到了采取措施的紧迫性，也认识到，许多措施不仅有助于审计较小实体，也有助于审计性质和环境都不太复杂的实体（下文称“不太复杂实体”，LCEs），我们要以开放的态度仔细考虑这些措施。我们认可其他组织为支持LCEs审计所做出的努力，并响应采取全球行动的号召。

然而，在承诺采取进一步措施之前，我们要确保透彻地了解在那些受到我们的措施影响的国家和地区，负责LCEs项目的审计师所面临的挑战，包括产生这些挑战的根本原因。我们要理清哪些是我们要采取的措施，哪些是其他组织可能采取的措施，同时，最佳的工作方法可能是多种措施的组合，我们也将必要时鼓励其他组织采取措施。因此，对于本讨论稿中列出的各个可行方案，我们需要听取利益相关方的意见，包括是否有我们尚未发现的其他方案，以帮助我们确定最恰当和最有效的方案。

我们必须保持好两方面的平衡，既要满足 LCEs 审计需要，也要注意所有的改变都不能降低现有审计准则的扎实性，从而影响审计质量（即对非 LCEs 审计带来意外影响）。找到合理的解决办法不易，推进全球范围内的行动也需要一定的时间，我们也非常清楚要保持 ISAs 对 LCEs 审计的有效性，我们需要做的还有很多。

我们将积极探索并完善与 LCEs 审计相关的想法。我想强调的是，听取来自深受这些挑战影响的各方的意见对于推进这项工作非常重要，我也期望能了解利益相关方对本讨论稿中讨论事项的意见。我们将公布一份反馈报告，分享我们征求到的意见，此后，我们将仔细考虑如何最好地推进工作。

**Arnold Schilder 教授**  
**IAASB 主席**

## 本讨论稿的目的

提高全球审计的质量和一致性，以及增强公众对全球审计与鉴证行业的信心，是 IAASB 的目标。为实现这一目标，IAASB 制定了一套审计准则。这套准则广泛适用于不同条件下的各种实体。

我们认识到审计师在应用 ISAs 过程中所面临的挑战，特别是在审计不太复杂实体时面临的挑战，本讨论稿将重点关注在 LCEs 审计过程中应用 ISAs，并分析下述问题：

- 截止目前已经发现的挑战；
- 可以用来解决已发现挑战的一系列可行方案。

本次的咨询是为了获取与这些挑战有关的意见，以帮助 we 确定解决 LCEs 审计问题的工作方案。因此，我们在征求利益相关方，特别是 LCEs 的审计师的意见，包括对本讨论稿中所讨论事项的意见，也包括对我们尚未考虑到的其他任何的挑战或可行方案的意见。

## 什么是不太复杂实体？

我们所说的“不太复杂实体”是指什么？我们为什么使用这个词语而不是“中小型实体”（SME）？

虽然关于应用 ISAs 的挑战的讨论一直围绕着主席在前言中所概述的对较小实体审计所经历的困难，但我们认为应该把重点放在实体的复杂程度而非规模上。这是因为在当今环境下，不仅仅与规模有关——有些实体相对较小但是可能相对复杂；也有些实体规模不小，但是被认为不太复杂。

在我们今后的工作中，我们将仔细考虑如何从我们的工作出发描述 LCEs。而各个国家和地区如何运用对 LCEs 的描述，将取决于本次咨询结果的性质、各个国家和地区如何采纳未来的任何可能的公告、法律法规要求和其他相关条件（可能涉及广泛的实体，包括公共部门实体和非营利实体）。作为描述的起点，我们从目前对较小实体的定义中找出了许多适用于 LCEs 的特性：

“通常具有以下特征的实体：

a. 所有权或管理权集中于少数个人（往往是一个单独的个体——自然人或拥有该实体的另一个企业，只要业主表现出相关特质）；

b. 下述一项或多项特征：

i. 直接或简单的交易；

ii. 简单的记录；

iii. 业务线很少，且业务线内产品很少；

- iv. 内部控制很少；
- v. 管理层级少，控制范围广；
- vi. 人员少，职责范围广。

以上特征并不是详尽的，也并不是较小实体所独有的，较小实体也不一定表现出所有特征。”<sup>1</sup>

我们正在就如何更好地描述 LCEs 征求调查对象的意见（请查阅问题 1）。

---

<sup>1</sup> IAASB 术语表

## 一、背景

目前，有 129 个国家和地区在使用或承诺使用 ISAs（比 2000 年中期的约 90 个国家有所上升），这表明国际社会对 ISAs 的重视程度不断提高。ISAs 在发达国家和发展中国家的运用广泛且持续增长，说明了 IAASB 工作的重要性，IAASB 要着重为各种规模的实体维持准则的质量和可调适性<sup>2</sup>，并满足利益相关方对应用这些准则的期望。

### 不断发展变化的世界和对 ISAs 的影响

目前，有许多因素影响着审计师所处环境的变化。以下章节概述了这些影响因素，尽管它们可能影响到对所有实体的审计，但是我们的目的是以 LCEs 为背景考虑这些因素，以找出面临的挑战和今后可行的应对措施。

不断变化的商业环境	<ul style="list-style-type: none"><li>不断变化的商业环境使组织和业务越来越复杂。</li><li>技术的快速发展影响着交易的进行方式和记录的保存方式。</li><li>审计监管机构和监督机构日益配合，都致力于提升审计质量——主要通过其审计检查程序，包括注重采取补救措施，以应对识别出的缺陷的根本原因。检查的日益有力带来了许多新的呼声，例如作为检查审计工作的依据的 ISAs 应有更加具体的要求。</li></ul>
-----------	--

<sup>2</sup> 可调适性是指在复杂程度不同的各种实体中应用 ISAs。



	<ul style="list-style-type: none"> <li>不断变化的公众期望——公众正越来越多的审视审计，也在一直探讨如何更好地处理审计师的职责与利益相关方对审计师的期望之间的差距。</li> </ul>
变化的财务与非财务报告	<ul style="list-style-type: none"> <li>法律和法规在不断变化，对报告的要求也在不断提高和发展，包括与非财务报告相关的要求，这些要求正推动着业务和报告决策的变化。</li> <li>财务报告准则在不断变化，以应对商业环境、公众期望和其他影响因素的变化，同时也变得更加复杂、冗长，需要更多的解释和判断。</li> <li>与非财务报告相关的鉴证需求不断发展。</li> <li>对使用预测性信息进行估计的要求越来越高，这就要求审计师强化对职业判断和职业怀疑的运用。</li> </ul>

我们在修订 ISAs 时考虑到了上述不断变化的因素。然而，这些因素也可能带来新的挑战，这些挑战反过来又会影响 LCEs 的审计方式。具体来说，增加 ISAs 的长度和细节会：

- 阻碍审计师阅读和理解 ISAs，特别是对于那些缺乏应用 ISAs 的指引的审计师。
- 使审计师只进行简单的核对，更加注重合规性，而非注重运用专业判断。
- 导致审计工作底稿增加，但没有带来相应的益处。

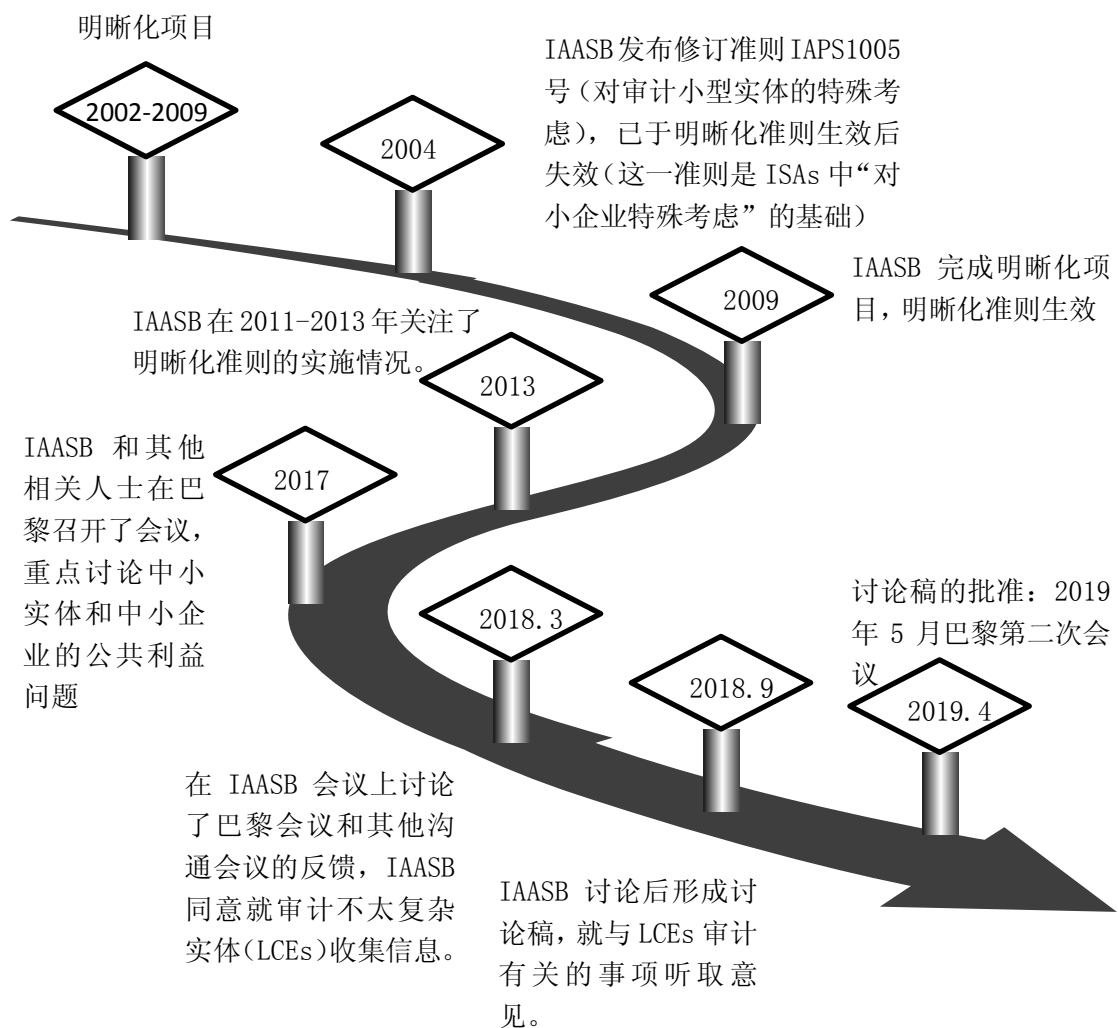
由于这些都会影响审计师如何应用准则，因此都可能潜在造成审计质量的下降。

## IAASB 的修订历程

IAASB时刻注意需要使ISAs适用于所有实体，<sup>3</sup>从性质和环境更简单和更直接的实体（即LCEs），到性质和环境更复杂（如更复杂的组织或更复杂的业务）的实体。此外，环境的不断发展变化推动了ISAs的变化，并且可能使在LCEs审计时应用ISAs变得更具有挑战性。

---

<sup>3</sup> IFAC 的政策立场（No.2）指出 ISAs 是为审计各种规模的实体而制定的，可以使 ISAs 按照与实体的规模和复杂程度相适度的方式被应用，因此使用同样的准则审计 SMEs 可以维护公众利益。



自 2002 年明晰化项目启动以来, 我们一直在努力地保持修订或制定的准则具有可操作性和可调适性, 但仍不断有人对 ISAs 日益增加的复杂度和有效性表示关心, 特别是应用于 LCEs。同时也有人对 ISAs 是否仍然适用于 LCEs 审计的目的产生疑问。如下文所述, 2017 年, 我们在巴黎召开了一次工作会议, 讨论了与 SMEs 审计有关的问题, 从而推动了 IAASB 的进一步行动。上图展示了我们准则的“修订历程”。

## 其他组织对不断变化的环境和日益复杂的 ISAs 做出了应对

其他组织也意识到，将 ISAs 应用于 LCEs 审计存在一些挑战：

- 在全球范围内，IFAC 制定了一份在 SMEs 审计中运用 ISAs 的指南<sup>4</sup>，以协助审计师应用 ISAs，该指南现在已更新到第四版。
- 国家准则制定机构（NSS）和其他机构也在寻求解决方案，包括制定国家 SMEs 审计指南、信息技术工具（如电子方法）和 ISAs 手册，以帮助审计师对不太复杂的实体开展审计。
- 各个国家和地区一直在调整对要求进行审计的法定范围。
- 区域组织，例如欧洲会计组织，已经通过出版物和与利益相关方接洽，商讨简化小型或非复杂实体审计准则的相关事宜。

附录列举了各个国家和地区制定的工具和方案。

最近，还出现了专门针对不太复杂（或较小）实体审计的各种国家或区域性行动，包括：

- 2015 年 6 月，关于《北欧小实体审计准则》的征求意见稿发布。准则草案由北欧公共会计师联合会制定，以供在瑞典、丹麦、芬兰、冰岛和挪威征求意见。该草案不仅收到了来自目标国家的意见回复，也收到了

---

<sup>4</sup> IFAC 关于在中小型实体的审计中使用 ISAs 的指南（以下称为在 SMEs 审计中使用 ISAs 的指南）。

来自世界各地的意见回复。回复者支持采取行动，但对具体行动内容有不同的看法。回复中的一条主要意见是，为了使北欧准则取得成功，需要在国际范围内征求意见，而不仅是区域范围内。鉴于此，北欧公共会计联合会一直支持 IAASB 针对小型实体审计集中努力。

- 2018 年，斯里兰卡发布了《斯里兰卡非特定企业审计准则》（SLAuS）。斯里兰卡特许会计师协会制定了 SLAuS，在制定过程中参考了北欧准则草案。
- 在审议强制性审计的最低门槛时，法国有考虑为低于法定门槛但自愿进行审计的实体制定一份新的“公告”（此公告可能是一个简化的审计准则）。
- 2019 年 3 月，比利时公布了一项对 SMEs 和小型非营利实体进行审计的准则。该准则适用于 SMEs 的非法定审计，可由注册审计师和外部会计师执行。它不适用于法定审计（仅 ISAs 适用），如果相关各方同意的话，可以使用 ISAs。SMEs 的定义与强制性审计的门槛有关。但是，当认为 SMEs 是复杂实体时，注册审计师必须使用 ISAs。

全球不同国家和地区所表达的关切和正在采取的积极行动表明，可能需要对 ISAs 应用于 LCEs 审计、以及对准则本身的进一步考虑提供额外的支持。尽管国家或区域组织正在制定指南和其他的支持措施，但是随着许多商业规模或复杂性不同的国家和地区都开始出现相似的挑战，制定全球性

解决方案的压力也越来越大。结合这些国家和区域组织的工作进展情况，我们将始终关注 ISAs 与 LCEs 审计的相关性。

## 巴黎 SMP/SME 会议

确定发展的方向...

2017 年初，我们（与法国注册会计师协会一起）在法国巴黎召开会议，进一步讨论 SMPs 和 SMEs 的需要，并确定未来的发展方向。

为期两天的会议由来自世界各地的 100 多名利益相关方出席，其中包括许多代表 SMPs 的从业人员，会议的重点是 SMEs 审计和 SMEs 审计从业人员提供的其他服务。与审计有关的讨论可概括如下：

- 较小实体和 LCEs 审计工作得到更好的支持的强烈需求。
- 在介绍完北欧的准则草案后，参会人员对是否需要制定新的单独的准则表达了不同的看法。
- 要了解已发现的与较小实体审计相关的问题的根本原因，还需要做更多的工作，例如，进一步考虑准则是否存在缺陷，或者问题是否更多地出现在准则的执行过程中。
- 一些利益相关方支持 IAASB 在正在进行的修订工作中“以简单企业为起点”。
- 一些国家逐渐形成了这样一种观点，准则长度和复杂性的不断增加，可能导致其经济领域中 LCEs 审计成

本过高。

- 强调 IAASB 和其他组织需要更多地思考如何利用技术进步。
- 下列问题还需要进一步审议：
  - 弥合不同利益相关方之间的“期望差距”。
  - 如何更好地提升审计的价值。

与会者认识到，不仅只有 IAASB 需要对上述问题采取行动。

在这次会议之后，我们开始更加认真地探讨可能需要采取哪些行动来解决会议上所讨论的各种关切和问题。前述的时间表说明了我们在本次会议之前和之后在这一领域的相关工作。

## 在当前项目中对可调节性和适度性的持续努力

我们也加强了对可调节性和适度性的关注，以探讨我们还可以做哪些工作，例如在最近对ISA 540(修订)<sup>5</sup>和ISA 315(修订)<sup>6</sup>的项目中我们还可以做哪些工作。

ISA 540(修订版)已明确认识到，风险评估和进一步程序的可调节性本质上随估计的复杂性而变化，这可能与 LCEs 特别相关。例如，如果业务活动很简单或者所需估计的不确定性较小，那么与会计估计相关的程序可能不复杂。

ISA 315(修订版)(ED-315)<sup>7</sup>的征求意见稿在新的介绍

---

<sup>5</sup> ISA 540(修订)，*审计会计估计和相关披露*。

<sup>6</sup> ISA 315(修订)，*通过了解实体及其环境识别和评估重大错报风险*。

<sup>7</sup> ED-315，*识别和评估重大错报风险*。

性段落中用“简单”的语言从多方面解释准则，并在应用材料中增加示例，说明如何在不同的情况下应用相关规定，从而为审计师提供进一步的帮助。其中的许多变化都得到了征求意见稿的回复者的支持。然而，他们仍对拟修订准则的长度和可调适性十分关心。我们将在最终完成修订后的准则时继续努力解决利益相关方的关心的问题，同时注意保持准则的扎实性。

## 下一步工作

我们正在就是否已正确识别与 LCEs 审计相关的挑战征求意见（参见第二节），以便能够找到最佳的解决方案应对产生挑战的根本原因。我们征求到的对本讨论稿的意见将有助于我们更好地确定下一步采取的行动。IAASB 可能采取的可行方案（我们正在就此征求意见）将于第三节说明。



## 二、在不太复杂实体审计中应用国际审计准则的相关挑战

正如第一节所述，审计环境受到广泛的影响，因此，并不一定存在一种适合所有情况的解决方案。此外，解决方案不一定仅限于 IAASB，其他组织也可能需要采取行动。

在使用 ISAs 对 LCEs 进行审计时，并非所有导致挑战的因素都在 IAASB 的控制之下，或者构成我们对新方案的考虑。然而，我们认为，在探讨与 LCEs 审计相关的挑战和征求意见时，列出所有相关的考虑因素是很重要的。

我们已经了解到了已发现的 LCEs 审计师所面临的各种挑战，并希望进一步了解这些挑战的深层次原因或根本原因。此外，我们想知道，在我们对 LCEs 审计进行考虑的过程中，是否还有其他需要考虑的问题。

对于已识别的与 LCEs 审计相关挑战，本节首先列出了超出 IAASB 工作范围挑战，之后列出了 IAASB 工作范围内的挑战，作为第三节中列出的可能的解决方案的背景。我们清楚我们在制定准则方面所起的作用和所拥有的影响力，因此，我们致力于探究进一步的工作内容，同时考虑到利益相关方对我们的工作的期望。

应用 ISAs 所面临的挑战各有不同，取决于多种因素。例如，当某一国家或地区首次采用 ISAs 时，可能需要额外的支持；而额外的支持可能根据审计业务的规模<sup>8</sup>、资源水平、

---

<sup>8</sup> 例如，英国财务报告委员会的报告《会计行业的关键事实与趋势》中指出，在 5,660 家会计师事务所中，有 5,351 家事务所只有 6 名及以下的负责人，这表明英国大多数事务所的规模都较小。

审计师承担的审计业务数量以及事务所审计客户的性质和复杂性而有所不同。

应用 ISAs 时可以获得的支持也因下列方面而有所差异：

- 国家和地区——例如，一些国家和地区拥有非常活跃的专业会计组织，可以提供大量支持、指导和其他相关资源；
- 事务所——例如，与属于大型国际网络的事务所相比，一些中小事务所对当下的技术资源和其他适当支持的获取途径更少。

## IAASB 的工作范围

### 不在 IAASB 控制范围内或超出 IAASB 工作范围的挑战

下文列出了利益相关方所注意到的产生挑战的因素，以及可能影响 LCEs 审计环境的其他相关事项。但它们不属于我们作为国际准则制定者的职责，或者由于它们与其他非审计的鉴证业务有关，因此不在对 LCEs 审计的考虑范围内，我们不计划将其作为本项目的一部分。尽管我们不在对 LCEs 审计项目中直接解决这些问题，但我们会进一步考虑如何最好地影响和鼓励其他组织解决这些问题。

#### 不在 IAASB 控制范围内的挑战驱动因素

法律和其他审	IAASB 不规定哪些实体需要进行审计，这是由各个国家和地区的法律法规决定的（有些国家和地区有
--------	---

<p>计要求</p>	<p>审计豁免门槛，超出豁免条件的实体要接受强制性审计)。当实体自愿选择进行审计时，IAASB 也不以任何方式施加影响。我们不参与，也不能期望参与到此类国家和实体层面的决策中。</p> <p>为说明实务中不同国家和地区审计豁免范围的变化，以欧盟各国为例，一些成员国（塞浦路斯、爱沙尼亚、意大利和罗马尼亚）在过去两年中降低了审计门槛，而两个成员国（丹麦和爱尔兰）在过去两年中提高了审计门槛<sup>9</sup>。意大利最近对微型企业规定了强制审计，这一决定将于2019年底生效。欧洲的其他国家，如法国，最近才引入了审计门槛，以减轻较小实体的负担。为了进一步研究国家强制审计的意义，瑞典议会的一个独立机构评估了瑞典2010年提高审计门槛的改革的影响，并得出结论，这项改革的社会成本超过了收益，特别是，取消审计并不能提高小企业的竞争力和增长率。因此，瑞典在2018年没有进一步提高其审计门槛。不仅欧洲的审计门槛在变化，其他国家也在变化，例如，马来西亚引入了于2018年生效的审计门槛，澳大利亚目前提议将当前的审计门槛提高一倍（见附录）。</p>
<p>与审计有关的商业考</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 审计费用压力<sup>10</sup>通常由市场力量和其他环境因素驱动，可能会导致执行必要审计程序的成本效益问题。</li> </ul>

<sup>9</sup>资料来源：欧洲会计“欧洲审计豁免门槛——2019年更新”。

<sup>10</sup> IFAC 2018年全球SMP调查发现，降低费用的压力是SMP面临的最大挑战。

考虑	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 审计准则中并不涉及收费问题，道德准则规定了与收费相关的考虑因素（包括独立性和客观性）。<sup>11</sup></li> </ul>
技术/方法	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 一些技术工具或方法有助于 ISAs 的应用，而在对 LCEs 的审计中，这些技术工具或方法的使用可能是有限的。</li> <li>• 尽管开发或推广此类技术工具或方法是一个有益的全球解决方案，但这并不在 IAASB 作为标准制定者的职责范围内。</li> </ul>
教育和人才	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ISAs 规定了审计应遵循的原则，但没有规定如何培训审计师。审计师对 ISAs 的了解有助于有效执行审计。因此，对现有、新的或修订的 ISAs 缺乏了解可能会不利于对 ISAs 的应用。</li> <li>• 吸引和留住人才一直被认为是一项挑战，但这不属于 IAASB 的职责范围。</li> </ul>
<b>超出对 LCEs 审计的探索性工作范围的活动</b>	
审计以外的业务	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 尽管当不必要或不需要执行审计时，我们的其他准则（即审阅、保证和相关服务准则）可能是适当的替代方案，但本讨论稿中所述的 IAASB 对 LCEs 审计的工作范围不包括对非审计业务的进一步考虑。</li> <li>• 我们的国际准则中未明确规定的其他业务，如直</li> </ul>

<sup>11</sup> 国际会计师道德准则委员会 (IESBA) 发布了一份报告《在降低收费压力的背景下与审计收费有关的道德考虑》，强调审计师在《国际职业会计师道德准则》（包括《国际独立准则》）下的道德义务。

	接报告业务。
增强 ISAs 的 可及性	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 尽管我们认识到将IAASB手册转换为电子格式的重要性，通过更好的导航和改善指示，可以使其更易于使用，但这些工作超出了LCEs审计项目的范围。<sup>12</sup></li> </ul>
审计的 价值	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 有人对审计的价值提出疑问，包括： <ul style="list-style-type: none"> <li>——信任审计过程；</li> <li>——适当地沟通信息，以支持投资或融资决策；</li> <li>——所报告信息的相关性（例如，滞后的或预测的）；</li> <li>——使用技术更好地执行审计。</li> </ul> </li> </ul> <p>尽管准则的变化可能会影响那些决定审计价值的事项，并且可能会影响 LCEs 审计的价值，本讨论稿中所述的 LCEs 审计工作的目标并不是直接探究审计的价值。</p>
公众期 望	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 尽管我们最近努力要求审计师提高工作的透明度<sup>13</sup>，但审计师所做的与审计师应当做的之间的期望差距仍然存在。</li> <li>• 本工作并非旨在直接解决这一差距，但是，改进 ISAs 在 LCEs 审计中的应用可能会缩小这一差距，并间接帮助财务报表使用者更好地理解审计</li> </ul>

<sup>12</sup> 2019 年将与 IFAC 合作开展将 IAASB 手册转换为电子格式的工作。

<sup>13</sup> 例如，通过在审计报告中报告关键审计事项，和根据拟议的国际质量管理准则（ISQM）1，事务所执行财务报表审计或审阅业务，或其他鉴证或相关业务，提出与外部各方沟通的新要求。

## 在 IAASB 对 LCEs 审计工作范围内的挑战

明晰化项目<sup>14</sup>的目标是以清晰、简洁的语言制定准则，编写应用材料，这些应用材料将进一步解释如何应用准则的要求和指引。我们认为，准则的原则导向将使 ISAs 适用于具有各种性质和环境的实体。

第一节所述的影响，以及我们对如何改进 ISAs 在 LCEs 中的应用的思考，已经推动了我们当前工作实践的变化。例如，我们已经修订或正在修订一些核心 ISAs，并考虑将可调节性作为修订的一部分。然而，我们的利益相关方持续关注并不断指出应用 ISAs（或草案）的挑战，特别是关于我们最近发布的草案（例如，在对 ED-315 的回复中和对修订 ISA540（修订）的建议的回复中）。

下列关于 ISAs 的意见更重要、更加频繁出现，这些意见是根据我们所了解到的与 LCEs 审计有关的挑战整理的，目的是确定我们工作的重点。此外，虽然其中一些意见可能存在冲突（例如，有人批评准则的长度越来越长，但也有人呼吁在准则中增加更多的指南），但我们仍需要了解所有挑战及其根本原因，以便能够确定适当的工作方向。

---

<sup>14</sup> 2009 年 3 月，我们完成了明晰化项目，对所有的 ISAs 进行了全面复核，以提高 ISAs 清晰度进而促进应用的一致性。将近有一半的明晰化的 ISAs 包含了旨在从多方面改善实务的实质性变化。

<p>准则的语言和基本方法</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 随着语言越来越复杂，准则的“清晰”性原则已经减弱，因此更加难理解。这也可能影响准则的翻译。</li> <li>• 目前正在起草的准则中包含了关于“如何做”的要求，即执行程序的过程，这将使要求更加细化，有时也被视为不符合原则导向的要求。</li> <li>• 准则的细化促使审计师更多地采用“遵守准则”的方法，而不是鼓励使用专业判断来确定针对特定情况的最适当的审计程序。</li> <li>• 由于准则将一个连续的审计过程分解为离散的部分，并且采用线性的方式编写，而审计过程本质上是迭代的，因此这些准则可能难以驾驭。此外，准则不是电子的，所以需要手动寻找所需内容。</li> </ul>
<p>准则的长度</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 准则内容很多，可能会使审计师难以阅读、难以确定必要的工作内容，也可能会妨碍一些审计师阅读所有相关和必要的材料。</li> <li>• 在最近对核心 ISAs 修订的过程中增加了许多重要材料，尤其是随着 ISAs 日益复杂而增加了应用材料；应用材料是用来支持准则的应用的。矛盾的是，其中一些增加却是为了增强 ISAs 的可调适性。</li> </ul>
<p>工作底稿</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ISAs 中对工作底稿的要求非常广泛，而且越</li> </ul>

	<p>来越繁重。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 在许多情况下，缺乏对需要在工作底稿中记录的内容及其范围的清晰性，特别是在 LCEs 审计时。这种不清晰有时会导致： <ul style="list-style-type: none"> <li>——对于如何在工作底稿中记录某些事项有不同的理解。</li> <li>——过度记录（例如，LCEs 的审计师可能会用大量的底稿来解释为什么没有执行某些程序，这是不能提供额外保证或不能显著提高审计质量的额外工作）。</li> </ul> </li> </ul>
对必要的工作及其原因缺乏明确性	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 在某些情况下，当审计师面临某个特定情况时，由于准则没有明确需要执行的程序的性质和范围，审计师执行了不必要的程序。而在另外一些情况下，由于对具体情况的适用不明确，一些必要的程序没有得到执行。</li> </ul>
在 ISAs 之中或之外没有提供足够的指导	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 在 ISAs 中有段落详细说明了针对较小实体的考虑事项，但是这些内容在所有情况下，对理解审计要求的可调适性和适度性都没有帮助。</li> <li>• 没有足够的支持材料来帮助有效应用 ISAs<sup>15</sup>。</li> </ul>
特别有问	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 风险识别和评估——一些利益相关者注意</li> </ul>

<sup>15</sup> 然而，IAASB 提出的 2020-2023 年战略表明，未来的重点是实施活动，我们一直在通过网络研讨会、支持性指导等方式，丰富与新制定的和修订的准则的初步实施相关的活动。



---

题的 ISAs

到, ED-315 中的提议可能会导致对不复杂环境中的实体进行审计时过度设计风险评估程序。也有人认为 ED-315 中提出的变更增加了不必要的复杂性, 特别是在了解内部控制制度方面 (这也是现有 ISA 315 (修订版) 中的一个问题)。

- 审计师对舞弊的考虑——相对于针对 LCEs 的具体情况而对舞弊应执行的程序, 符合 ISA 240<sup>16</sup> 的所有要求是过于繁重的。
- 审计会计估计——有些人认为 ISA 540 (修订版) 所规定的一些审计程序是不必要的, 特别是当估计中不涉及复杂的公允价值或重要的预测性信息时。
- 除了上面提到的 ISAs 之外, 在可调适性和适度性方面, 可能还存在其他方面的 ISAs 标准不健全——IAASB 正在寻求关于这些方面的进一步反馈 (请查阅问题 2)。

---

<sup>16</sup> ISA 240, 财务报表审计中与舞弊相关的责任

### 三、探索可行的方案

IAASB 和其他组织已经认识到需要全球性的解决方案应对 LCEs 审计方面的挑战。

对于第二节所述的在 LCEs 审计工作范围内的挑战，我们已经思考了可行的方案。

最适当的解决方式可能是下文所述的一种或多种可行方案的组合，或仅是可行方案的某些方面，也可能包括回复者提出的其他方案。其中一些方案可以很快地取得进展（如制定非权威性指引），而其他方案则需要更长的时间（如制定准则）。此外，我们将考虑使用 ISAs 对所有利益相关方的影响（有利的或不利的），而不仅仅是对关注 LCEs 审计的利益相关方的影响。

通过我们到目前为止的努力，我们已经认识到不存在简单的解决方案——ISAs 是为各种类型实体的审计而制定的，从大型、复杂的公共利益实体到相对不复杂的实体，因此，这之间存在着一些矛盾。我们尚未决定今后的工作方案，并对今后可能采取的最适当的方案保持开放的态度。因此，对本讨论稿中所述的挑战征求反馈意见是有必要的，以便我们更好地理解下述问题：

- 可行方案是否适用于所有利益相关方；
- 在考虑这些方案时，是否存在还需要了解任何其他事项；
- 是否需要进一步研究和收集信息。

这些意见将为我们今后的工作确定一个明确的方向，并确定与这些事项有关的今后任何项目的适当范围。公众对于可行的方案，可能会有不同的看法<sup>17</sup>，因此，我们必须了解所有利益相关方的意见，包括支持可行方案的根本原因。我们已经想到的可行方案将在本文件中进一步详细说明，包括：

- A.修订 ISAs。
- B.为 LCEs 审计制定单独的审计准则。
- C.为 LCEs 审计制定指引或其他相关行动。

## A.修订国际审计准则

修订 ISAs 可以使审计师的工作更加清晰，尤其有助于审计师对环境不太复杂的实体展开审计。正如第一节和第二节中所述，我们继续高度重视解决应用 ISAs 的复杂性和可调适性问题。为了解决在 LCEs 审计中应用 ISAs 所面临的挑战，我们期望获得关于下一步工作内容的意见，同时始终注意需要保持准则的扎实性和质量。

一般来说，修订 ISAs 可能涉及下列一项或多项事项：

- 注重更清楚地说明审计师需要做的工作（使用更清晰易懂的语言表述对审计师的要求），并用适当的应用材料来支持审计师有效和高效的应用这些要求。
- 修订准则，制定适用于所有审计的基本要求，然后根据需要进行调适以解决更复杂的情况（所谓的“构建基块法”）。

---

<sup>17</sup> 欧洲会计报告，简化小型或不复杂实体的审计准则，列出了在其报告中所探讨的各种可行方案的利弊。

- 考虑如何使应用材料具有更强的可调适性和适度性，例如，在应用材料中设置简单和复杂情况的例子以对比差异。
- 在应用材料中更好地说明如何应用与 LCEs 审计相关的要求。例如，可以通过在每个 ISA 单独的一节中增加针对 LCEs 审计的考虑来实现这一点（以前作为针对较小实体的考虑因素纳入准则）。

修订 ISAs 的方法有很多：

- 作为一个重要项目，修订所有的 ISAs。
- 滚动或分阶段修订 ISAs（例如，先选择一组 ISAs 进行修订，完成后再修订其他 ISAs；或选择特定的准则首先进行修订，这些准则可能是对 LCEs 审计最具有挑战的）。
- 在修订 ISAs 时进行有针对性的更改——我们正在目前进行的项目中探索使用这种方法。例如，我们关注与对 ISA 315（修订版）进行修订有关的草案的复杂性、可调适性和适度性<sup>18</sup>。

修订准则的最佳方法仍有待确定，可能需要进行进一步的探索工作。

## **B.为 LCEs 审计制定单独的审计准则**

为较小实体审计制定单独的审计准则一直是全球讨论

---

<sup>18</sup> 关于《2020-2023 年拟议战略》和《2020-2021 年工作计划》的征求意见稿强调，在保持可调适性和适度性的同时，制定解决复杂性问题的方案，是我们未来战略期间的一个重要战略重点。

的议题，目前也有许多国家和地区已经制定出或者正在制定相关的草案或公告。我们从之前的沟通工作中（包括 2017 年巴黎会议）也了解到一些利益相关方对为 LCEs 审计制定单独的准则的关注。鉴于其他组织正在积极寻求 LCEs 审计的替代方案，以及我们致力于探索全球性的解决方案，我们认为应将制定单独的审计准则作为可行方案，征求利益相关方的意见。

从迄今为止所进行的沟通工作来看，很明显，按照任何准则发布的审计意见所提供的保证水平都应依据 ISAs 的相同（即合理保证）。但是，在不同的情况下，合理保证的含义可能有所不同，这需要进一步探讨。我们已经注意到，所有单独制定的准则都应该保持与 ISAs 相似的扎实性。

我们尚未具体讨论此类准则的内容，但是概述准则主要特点可以为回复者形成意见提供依据。以下是根据其他组织所做的工作确定的方案。要确定这一方案是否可行，还需要做更多的工作。

一个单独的准则应当包含对其适用或不适用的实体类型的描述（例如，这一准则可能就不适用于审计公开上市实体）。与 ISAs 一样，地方法律和法规将界定这一准则适用的特定范围。

## **基于现有 ISAs 制定单独的审计准则**

基于现有的 ISAs 制定单独的审计准则，可以实现与 ISAs

相同的目标，并将所有与 LCEs 审计相关的要求都纳入准则，包括遵守 ISQC 1（或 IAASB 新提出的质量管理准则）和相关的道德要求。

其他可能的特点包括：

- 以符合审计工作流程的方式反映 ISAs 的风险导向审计法。
- 审计业务层面的质量管理原则关注广泛的质量管理原则，如审计业务合伙人的责任。
- 保留适用于 LCEs 审计的原则导向的要求，以使审计师能够运用专业判断完成要实现的目标（即，在审计 LCEs 时，更适当地关注结果，避免过多关注具体的程序和过程）；基于与 LCEs 相关的现有 ISAs 制定。
- 依据 ISA 230<sup>19</sup>确定所有工作底稿要求，并考虑在适用于 LCEs 的领域是否需要特定的工作底稿要求。

由于该准则将以 ISAs 为基础，因此可能没有一套完整的具体应用材料；可以由其他机构来制定支持性指引和应用材料（例如国家准则制定机构），或者如果基于与 ISAs 相同的原则和框架，可参考 ISAs 的适用部分（与在制定中小企业国际财务报告准则时参考国际财务报告准则类似）。

## 基于不同的框架制定单独的审计准则

上述制定单独的审计准则的方法以 ISAs 为起点。另一

---

<sup>19</sup> ISA 230, 审计工作底稿

种方案是尝试使用不同于目前 ISAs 中风险导向审计的方法制定单独的准则。采取这种方法可能需要制定一个包括有关标准在内的支持性框架，以使审计业务产生与审计意见相同的保证水平。这种办法可能更具有实质意义。

制定这种性质的单独的准则需要进行大量的研究和资料收集，以确定方案的可行性，因此，可能比已确定的其他一些可行方案的所需时间长的多。

### C. 为 LCEs 审计制定指引或其他相关行动

尽管我们在目前和今后的工作中都提出了制定指引和支持性材料，但仍不断有人呼吁为在 LCEs 审计中应用 ISAs 供更多的指引。特别是，有人认为需要制定一份实用的在进行 LCEs 审计时“如何做”的指引，以及在 ISAs 中设置专门针对 LCEs 审计的特定章节。

本节讨论的是专门针对 LCEs 审计编制的、不属于 ISAs 的指引和其他支持材料（即，不属于 ISAs 的应用材料或其他解释性材料），因此此类材料不具有权威性。除了目前和计划的与实施指引有关的工作外，制定指引的可行方案包括：

- a. 就应用 ISAs 审计性质和环境不太复杂的实体制定全面的指引。IFAC 已经制定了这样的一份指引（关于在中小型企业审计中应用 ISAs 的指引，见脚注 4，下文称为“指引”），旨在为应用 ISAs 审计中小型企业提供更实际的支持。该指引目前分为两卷，第一卷介绍了风险导向审计法的基本概念，第二卷列出了包括演示性案例在

内的实际例子。该指引已被翻译成 20 多种语言，最新版本已在 140 多个国家被下载。尽管市场对该指引有广泛的需求，但它数量庞大，而且仍有许多利益相关方要求增加内容。除了编制我们自己的指引，我们还可以考虑与 IFAC 合作，酌情改进指引。

- b. *制定 LCEs 审计的国际审计实务说明 (IAPN)*——IAPN 不向审计师提出超出 ISAs 范围的额外要求，也不改变审计师遵守所有与审计有关的 ISAs 的责任。它们旨在为审计师提供实务帮助。这样的一份 IAPN 可能只涉及需要额外指引的特定领域。
- c. *针对 ISAs 中特定方面的应用提供指引，或针对与 LCEs 审计相关的挑战的特定准则提供指引*——例如，专门针对风险识别和评估的指引。
- d. *为针对 LCEs 审计新制定或新修订的 ISAs 提供“实施工具”*——包括演示课件、网络研讨会和关于如何实施新制定或新修订的 ISAs 的重点指导，以在新制定或新修订的准则发布时提供教育和帮助。



## 调查问卷

您的反馈将有助于我们确定与 LCEs 审计相关的工作方向。在回答下列问题<sup>1</sup>时，提供关于答案的详细资料及理由，将有助我们了解您的意见。

您可以选择回答下面的全部或部分问题——所有的意见都有助于我们今后的工作。

1. 我们正在征求关于如何描述 LCEs 的意见。与 LCEs 审计有关的企业将成为我们工作的重点，您认为，该描述是否适用于这类企业？是否应当在描述中增加其他的特征？

2. 第二节说明了与 LCEs 审计相关的挑战，包括在我们工作范围内的相关挑战。关于这些挑战我们期望能够了解下列问题：

a. ISAs 中有哪些具体方面难以应用？如果您在答案中引用特定的 ISAs，以及在应用于 LCEs 审计时最有问题的具体规定，将对我们十分有帮助。

b. 关于上述第 2a 项，您认为存在这些挑战的根本原因是什么？您如何处理或应对这些挑战？在我们推进与 LCEs 审计相关的工作时，是否还有其他尚未发现的、应当纳入考虑范围的影响广泛的挑战？

3. 对于那些不在我们控制范围内的、或者已经超出了我们的探索性工作范围的挑战（如第二节所述），如果 IAASB 将重点鼓励其他机构采取措施，那么工作重点应该是什么？为什么？

4. 为了能够确定适当的工作方向，我们必须理解您对每个可能实施的方案的观点。对于第三节所述的可能实施的可行方案：

a. 对于每一项可行方案（单独或组合起来）：

i. 可行方案能否适当应对已发现的挑战？

ii. 如果实施可行方案的话，会有什么影响或后果？这可能包括，在您看来，是否采取某一可行方案是不适当的，以及原因。

b. 在我们推进 LCEs 审计的相关工作时，是否还有其他尚未考虑到的可行方案应纳入考虑范围？

c. 您认为我们应优先采取哪些可行方案？为什么？这可能包括在第三节中列出的，或者在您对上述 4b 的回复中指出的一项或多项可行方案，或者这些方案的多个方面。

5. 在我们商讨有关 LCEs 审计的工作方向时，是否还需要考虑其他事项？

（翻译：中注协标准部史文静）