

附件 10:

关于修订中国注册会计师 审计准则的说明

中国注册会计师审计准则体系自 2006 年正式发布以来，实施已有 3 年的时间，总体运行情况良好。最近几年，审计环境发生了重大变化，国际审计准则作出了重大修订，我国审计实务中也面临一些新的需要解决的问题，因此有必要借鉴国际审计准则明晰项目的成果，对我国审计准则作出修订，进一步规范执业行为，促进执业质量的不断提高。

一、修订审计准则的必要性

（一）修订审计准则，是保持准则持续全面趋同的需要。

当前，准则国际趋同面临新的形势。面对国际金融危机的影响，国际会计师联合会（IFAC）采取了非常积极的态度和行动，一方面先后向二十国集团（G20）伦敦金融峰会、匹兹堡峰会提出应对金融危机的建议，倡议各国政府采用和实施统一全球标准，包括会计、审计和独立性准则，以提高资本市场在全球的运作能力，使资本能够有效地跨国流动，减少资本市场的风险和不确定性；另一方面，加紧完成明晰项目，对国际审计准则作出重大修订，保证准则的高质量，为实现准则国际趋同奠定基础。

实现与国际准则的趋同，既是中国经济和中国会计业发展的内在需要，也是我们作为 G20 成员国和 IFAC 成员组织的应尽义务。2006 年，遵循并坚持“趋同是进步，是方向；趋同不等同于相同；趋

同需要一个过程；趋同是一种互动”的原则，我们实现了中国审计准则与国际审计准则的趋同。当前的形势发展需要我们进一步深化准则趋同主张，在已有成果的基础上，吸收借鉴国际审计准则的最新变化，总结审计准则贯彻实施经验，进一步修订完善审计准则，以实现与国际审计准则的持续全面趋同。

（二）修订审计准则，是推进我国审计准则明晰化的需要。

明晰项目是国际审计准则的改进项目，旨在明确注册会计师的目标和要求，提高审计准则理解和运用的一致性。国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）开展明晰项目的主要原因是准则清晰度不够，主要表现在：（1）准则使用英文一般现在时态和黑体字表述，容易造成理解歧义；（2）准则句式冗长、结构复杂；（3）语言表达不够简洁、清晰和一致。

明晰项目对国际审计准则的改进，主要体现在以下四个方面：

（1）每项准则都明确界定注册会计师执行该准则时应实现的目标，并以“要求”的形式界定与这些目标相关的义务；（2）改变语言表达方式，力求平实易懂，以“注册会计师应当”的形式明确规定“要求”；（3）改变叙述结构，将目标、定义、要求和应用材料分别列示，提高准则整体的可读性和可理解性；（4）在应用材料中突出对中小企业和公共部门实体审计的特殊考虑，提高准则的适用性。

借鉴国际审计准则的新体例，对审计准则作出进一步修订完善，有助于推进我国审计准则的明晰化，使之更易于理解和执行。

（三）修订审计准则，是解决新兴问题、规范执业行为的需要。

随着审计环境的变化，在关联方交易审计、公允价值审计、集

团审计、重要性水平、管理层声明、利用专家工作、函证程序、审计报告、内部控制缺陷沟通等领域，审计实务中出现了一些新兴的亟待解决的问题，需要加以研究，完善相关审计准则，严格审计要求，加强对注册会计师的指导。

例如，公允价值是本次国际金融危机中引起广泛关注和争议的一个焦点，如何为注册会计师在新形势下开展公允价值提供指导，防范审计风险，是目前急需研究解决的问题。

再如，2004年颁布的《企业集团财务报表审计指导意见》与现行审计准则不配套，已经不能满足当前审计实务发展的需要，而现行的《中国注册会计师审计准则第1401号——利用其他注册会计师的工作》，仅规范了集团审计中主审注册会计师与其他注册会计师的关系，没有对其他方面作出相应规定，需要修订准则予以扩充。

二、修订审计准则的目标、范围和主要变化

（一）修订目标

本次修订审计准则的目标是：吸收国际审计准则的最新成果，总结审计准则体系贯彻实施实践，进一步完善我国审计准则体系，保持我国审计准则与国际审计准则的持续全面趋同。

（二）修订范围

国际审计准则明晰项目涉及37项准则，对其中36项准则按照新体例进行改写，并新制定1项准则。在改写的36项准则中，对其中16项准则作出实质性修订。这37项国际审计准则对应至我国现行审计准则有33个项目。本次修订将这33个项目全部纳入修订范围。修订过程中，我们借鉴国际审计准则的项目构成对这33项准则进行了重组，重组后的准则项目是37个，实现与国际审计准则的一

一对应。此外，本次修订还包括我国特有的前后任注册会计师的沟通准则。因此本次修订后公布的审计准则共 38 项。现行准则中的其他准则项目本次暂不修订。

（三）主要变化

本次修订有两方面的主要变化：一是对 15 项准则的内容进行实质性修订（2006 发布的与治理层沟通准则是在借鉴国际审计准则征求意见稿的基础上制定，与明晰化后的国际审计准则无实质性差异，因而本次不属于实质性修订范围），并制定 1 项新的准则；二是对全部准则按照新体例进行改写。

修订后的准则大部分由以下 5 部分构成：

（1）第一章“总则”，包括准则的制定目的、适用范围、规范内容、本准则与其他准则的关系等。

（2）第二章“定义”（部分准则没有这一章），解释准则中包含的术语。

（3）第三章“注册会计师的目标”，明确界定注册会计师执行本准则应实现的目标。注册会计师可以利用目标来判断，执行准则规定的审计程序后是否已获取充分、适当的审计证据实现目标。如果某一单项目标未能实现，注册会计师应当考虑这是否阻碍对总体目标的实现。例如，工作底稿准则规定，注册会计师编制审计工作底稿的目标是：①提供充分、适当的记录，作为审计报告的基础；②提供证据，证明其按照相关法律法规和审计准则的规定执行了审计工作。

（4）第四章“要求”，规定注册会计师为实现准则目标应遵守的要求，即注册会计师在相关业务环境下应当实施的所有必要程

序。所有的要求都以“应当”表述。例如，为了实现工作底稿准则的目标，注册会计师在工作底稿中应当记录哪些内容、记录的详略程度如何、如何记录重大事项等。

(5) 第五章“附则”，说明准则的施行日期。

此外，为了帮助注册会计师正确理解和执行审计准则，我们为每一项审计准则制定了相应的应用指南。应用指南对应的是国际审计准则的应用及其他解释性资料部分，可以为执行准则提供进一步说明。虽然应用指南并不构成对注册会计师的要求，但却是恰当理解和运用准则必不可少的组成部分，因此应用指南将与准则一同发布，需要注册会计师与准则一并执行。

三、修订审计准则的过程

审计准则修订项目自 2009 年年初全面启动。修订工作在审计准则委员会的指导下进行，实行项目负责制，建立了严格的项目质量控制制度。截止目前，已完成研究准备、起草初稿和论证修改阶段的相关工作。

(一) 研究准备阶段

中注协一直密切跟踪国际审计准则的发展变化，开展相关研究，并陆续编发了《国际审计与鉴证准则理事会完成明晰项目》、《证券委员会国际组织发表声明认可明晰项目成果》、《欧盟委员会就采用国际审计准则公开征求意见》等 3 期行业发展研究资料，为修订工作提供参考。

2009 年 2 月，制定完成审计准则修订工作方案，确定修订工作的总体目标、工作步骤、人员分工等。3 月，研究确定审计准则修订的起草体例和模版。

(二) 起草初稿阶段

2009年4-5月，完成国际审计准则的翻译工作，并聘请香港专家对翻译稿进行了全面审核。6月，在借鉴国际审计准则的基础上，着手起草审计准则及应用指南的初稿。7月，完成审计准则及应用指南初稿的起草工作。

(三) 论证修改阶段

为了保证准则的质量，在2009年8-9月召开项目组会议，对审计准则初稿进行全面讨论修改，同时，聘请行业内的资深专家对修改后的准则进行审核把关。

9月末，召开审计准则委员会会议，对修订中遇到的重大问题进行指导，原则审议通过发布准则征求意见稿。随后，中注协根据审计准则委员会提出的修改建议，对准则作出进一步完善，形成了征求意见稿。

四、审计准则修订前后对比表

为便于各方了解本次审计准则修订的情况，我们编制了审计准则修订前后对比表，如下：

中国注册会计师审计准则修订前后对比表

序号	现行准则	征求意见稿	改写	修订并改写	新制定
1	中国注册会计师审计准则第 1101 号——财务报表审计的目标和一般原则	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按照审计准则执行审计工作的要求		✓	
2	中国注册会计师审计准则第 1111 号——审计业务约定书	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	✓		
3	中国注册会计师审计准则第 1121 号——历史财务信息审计的质量控制	中国注册会计师审计准则第 1121 号——财务报表审计的质量控制	✓		
4	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 1131 号——审计工作底稿	✓		
5	中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中对舞弊的考虑	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	✓		
6	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	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	✓		
7	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 1151 号——与治理层的沟通	✓		
8	中国注册会计师审计准则第 1152 号——前后任注册会计师的沟通	中国注册会计师审计准则第 1152 号——前后任注册会计师的沟通	✓		
9		中国注册会计师审计准则第 X 号——沟通内部控制缺陷			✓
10	中国注册会计师审计准则第 1201 号——计划审计工作	中国注册会计师审计准则第 1201 号——计划审计工作	✓		
11	中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险	中国注册会计师审计准则第 1121 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	✓		
12	中国注册会计师审计准则	中国注册会计师审计准则		✓	

序号	现行准则	征求意见稿	改写	修订并改写	新制定
13	则第 1221 号——重要性	第 1221 号——计划和执行审计工作时的重要性			
		中国注册会计师审计准则第 X 号——评价审计过程中识别的错报		✓	
14	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实施的程序	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	✓		
15	中国注册会计师审计准则第 1212 号——对被审计单位使用服务机构的考虑	中国注册会计师审计准则第 1212 号——对被审计单位使用服务机构的考虑		✓	
16	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 1301 号——审计证据	✓		
17	中国注册会计师审计准则第 1311 号——存货监盘	中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货等特定项目获取审计证据的特殊考虑	✓		
18	中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证	中国注册会计师审计准则第 1312 号——外部函证		✓	
19	中国注册会计师审计准则第 1331 号——首次接受委托时对期初余额的审计	中国注册会计师审计准则第 1331 号——首次接受委托时对期初余额的审计	✓		
20	中国注册会计师审计准则第 1313 号——分析程序	中国注册会计师审计准则第 1313 号——分析程序	✓		
21	中国注册会计师审计准则第 1314 号——审计抽样和其他选取测试项目的方法	中国注册会计师审计准则第 1314 号——审计抽样	✓		
22	中国注册会计师审计准则第 1321 号——会计估计的审计	中国注册会计师审计准则第 1321 号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露		✓	
23	中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方	中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方		✓	
24	中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后	中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项	✓		

序号	现行准则	征求意见稿	改写	修订并改写	新制定
	事项				
25	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 1324 号——持续经营	✓		
26	中国注册会计师审计准则第 1341 号——管理层声明	中国注册会计师审计准则第 1341 号——书面声明		✓	
27	中国注册会计师审计准则第 1401 号——利用其他注册会计师的工作	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		✓	
28	中国注册会计师审计准则第 1411 号——考虑内部审计工作	中国注册会计师审计准则第 1411 号——利用内部审计师的工作	✓		
29	中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作	中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作		✓	
30	中国注册会计师审计准则第 1501 号——审计报告	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	✓		
31	中国注册会计师审计准则第 1502 号——非标准审计报告	中国注册会计师审计准则第 X 号——修正意见的审计报告		✓	
32		中国注册会计师审计准则第 X 号——审计报告中的强调事项段和其他事项段		✓	
33	中国注册会计师审计准则第 1511 号——比较数据	中国注册会计师审计准则第 1511 号——比较数据	✓		
34	中国注册会计师审计准则第 1521 号——含有已审计财务报表的文件中的其他信息	中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对含有已审计财务报表的文件中的其他信息的责任	✓		
35	中国注册会计师审计准则第 1601 号——对特殊目的审计业务出具审计报告	中国注册会计师审计准则第 1601 号——审计特殊目的财务报表时的特殊考虑		✓	

序号	现行准则	征求意见稿	改写	修订并改写	新制定
36		中国注册会计师审计准则第 X 号——对审计非整套财务报表和财务报表特定要素、账户或项目的特殊考虑		✓	
37		中国注册会计师审计准则第 X 号——对简要财务报表出具报告的业务		✓	
38	会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制	会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制	✓		
合 计			22	15	1