

附件 11:

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按照审计准则执行审计工作的要求》等九项审计准则征求意见稿的说明

一、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

《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》（征求意见稿）在对现行《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》按照新体例进行改写的基础上，作出了实质性修订。

征求意见稿与现行准则相比，在准则结构和具体规定方面有以下五方面的重大变化：

（一）征求意见稿确定了注册会计师的总体目标。注册会计师的总体目标是，对财务报表整体是否不存在由舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，使得注册会计师能够发表审计意见；根据审计发现对财务报表出具审计报告，并与管理层或治理层沟通。注册会计师的总体目标的作用是，统驭各项审计准则规定的目标。各项审计准则规定的目标是联系总体目标和准则要求之间的桥梁。为了实现总体目标，注册会计师在计划和实施审计工作时应当使用相关审计准则规定的目标。在使用规定的目标时，注册会计师应当认真考虑各项审计准则之间的相互关系，确定是否有必要实施除审计准

则规定以外的其他审计程序，以实现审计准则规定的目标，并评价是否已获取充分、适当的审计证据。

（二）征求意见稿强调了运用职业判断的重要性。为了实现总体目标和各项准则规定的目标，注册会计师需要更多地运用职业判断。征求意见稿增加了“职业判断”的定义，在“要求”一章明确指出注册会计师在计划和实施审计工作时应当运用职业判断，并在应用指南部分提供了更多指引。

（三）征求意见稿增加了“财务报表审计”一章，将现行准则第二章“财务报表审计的目标”和第七章“审计风险和重要性”两章的相关内容移入本章，阐明了财务报表审计的目的和性质，对重要性概念的运用和运用职业判断。

（四）征求意见稿明确了注册会计师按照审计准则的规定执行审计工作的具体要求，包括应当遵守与审计工作相关的所有审计准则，掌握每项审计准则的全部内容（包括应用指南）。征求意见稿还规定了注册会计师偏离某项审计准则的相关要求的限定条件，以及不能实现准则规定的目标对审计业务的影响。

（五）征求意见稿在“定义”一章增加了“适用的会计准则和相关会计制度”、“财务报表”、“历史财务信息”、“执行审计工作的前提”的定义，并对“职业怀疑”的定义作出修改。

二、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》（征求意见稿）主要是对现行《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》按照新体例的改写，并未作出实质性修订。除将现行准则的解释性内容移入应用指南外，征求意见稿仅对部分措辞进

行了修改。

三、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》（征求意见稿）主要是对现行《中国注册会计师审计准则第 1201 号——计划审计工作》按照新体例的改写，并未作出实质性修订。除将现行准则的解释性内容移入应用指南外，征求意见稿仅对部分措辞进行了修改。

四、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

《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》（征求意见稿）主要是对现行《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》按照新体例的改写，并未作出实质性修订。

征求意见稿与现行准则相比，在具体规定方面有以下三方面的变化：

（一）征求意见稿将现行准则在设计进一步审计程序时应当考虑的 5 项因素概括为两个方面：一是考虑各类交易、账户余额和披露的认定层次重大错报风险评估结果的形成原因，二是明确提出评估的风险越高，注册会计师就需要获取更有说服力的审计证据。

（二）鉴于通过外部函证程序获取的审计证据比被审计单位内部产生的审计证据更可靠，征求意见稿突出了外部函证程序的作用，规定注册会计师应当考虑是否将外部函证程序用作实质性程序。

（三）征求意见稿补充了对审计工作记录的要求，规定注册会

计师的工作记录应当能够证明财务报表与其所依据的会计记录是一致的或调节相符的。

五、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》（征求意见稿）主要是对现行的《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》按照新体例的改写，并未作出实质性修订。

征求意见稿与现行准则相比，在具体规定方面有以下三方面的变化：

（一）征求意见稿将现行准则第三章“获取审计证据时对认定的运用”的相关内容移至修订后的《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》准则中。

（二）征求意见稿将现行准则第四章“获取审计证据的审计程序”的相关内容移至应用指南中。

（三）征求意见稿增加了对“利用管理层的专家的工作”和“选取测试项目以获取审计证据”两方面内容的相关规定。

六、中国注册会计师审计准则第 1312 号——外部函证

《中国注册会计师审计准则第 1312 号——外部函证》（征求意见稿）在对现行《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》按照新体例进行改写的基础上，作出了实质性修订。

征求意见稿与现行准则相比，在具体规定方面有以下三方面的重大变化：

（一）征求意见稿更加原则导向，减少了规则性的规定，提高了准则的适用性。征求意见稿删除了现行准则中部分规则性的要

求，例如，现行准则“第七条 注册会计师应当对银行存款、借款（包括零余额账户和在本期内注销的账户）及与金融机构往来的其他重要信息实施函证”，“第八条 注册会计师应当对应收账款实施函证，除非有充分证据表明应收账款对财务报表不重要，或函证很可能无效”。

（二）征求意见稿通过三方面的变化突出强调了外部函证程序的重要性。

一是援引《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 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》和《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》的相关规定并明确指出，在通常情况下，注册会计师以外部函证形式直接从被询证者获取的审计证据，比被审计单位内部产生的审计证据更可靠；

二是增加关于积极式函证程序必要性的规定，如果注册会计师认为有必要取得积极式询证函回函，以获取充分、适当的审计证据，则替代程序不能提供注册会计师所需要的审计证据，在这种情况下，如果未获取回函，注册会计师应当确定其对审计工作和审计意见的影响。

三是删除现行准则第二十二条，“如果实施函证和替代审计程序都不能提供财务报表有关认定的充分、适当的审计证据，注册会计师应当实施追加的审计程序”。

（三）征求意见稿增加了“积极式询证函”、“消极式询证函”、“未回函”、“不符事项”的定义，提高了准则的操作性。

七、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》（征求意见稿）主要是对现行《中国注册会计师审计准则第 1313 号——分析程序》按照新体例的改写，并未作出实质性修订。

征求意见稿与现行准则相比，在规范内容方面发生了变化。现行准则对三种类型的分析程序作出规定，分别是用作风险评估的分析程序、实质性分析程序和临近审计结束时用于总体复核的分析程序。而征求意见稿只对上述后两种分析程序作出规定，用作风险评估的分析程序在修订后的《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》中予以规范。

八、中国注册会计师审计准则第 1411 号——利用内部审计师的工作

《中国注册会计师审计准则第 1411 号——利用内部审计师的工作》（征求意见稿）主要是对现行《中国注册会计师审计准则第 1411 号——利用内部审计工作》按照新体例的改写，并未作出实质性修订。

征求意见稿与现行准则相比，增加了“确定是否利用以及在多大程度上利用内部审计师的工作”方面的规定。

九、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》（征求意见稿）在对现行《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》按照新体例进行改写的基础上，作出了实质性修订。

征求意见稿与现行准则相比，在具体规定方面有以下五方面的重大变化：

（一）征求意见稿区分了注册会计师的专家（简称“专家”）和管理层的专家。征求意见稿规范的是利用注册会计师的专家的工作，利用管理层的专家在修订后的《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》中予以规范。

（二）征求意见稿明确了注册会计师在利用专家的工作方面的责任，注册会计师对发表的审计意见承担全部责任，并且该责任不因利用专家的工作而减轻。

（三）征求意见稿规定了确定是否需要利用专家的工作的原则，即注册会计师认为在会计或审计以外的某一领域的专长对获取充分、适当的审计证据是必要的。

（四）征求意见稿增加了注册会计师评价专家的专业素养，了解专家的专长领域，与专家就相关事项达成一致意见的要求。

（五）征求意见稿指出，在评价专家的胜任能力、专业素养和客观性，了解专家的专长领域，与专家就相关事项达成一致意见，评价专家工作的恰当性时，注册会计师实施的审计程序的性质、时间和范围将随着具体情况的变化而变化，需要注册会计师考虑相关事项，运用职业判断后予以确定。