

中国审计工作坊

2011.10



Lam Chi Yuen, Nelson 林智遠
MBA MSc BBA(Hons) ACA ACIS CFA CPA(Aust.)
CPA(US) CTA FCCA FCPA FTIHK MHKSI MSCA

© 2006-11 Nelson Consulting Limited

1

今天讨论的重点

中国审计概要

业务质量控制

财务报表审计

审阅、其他鉴证及相关服务业务

发展趋势



© 2006-11 Nelson Consulting Limited

2

今天讨论的重点

中国审计概要

执业法规
(Laws)

执业准则
(Standards)



中国审计概要

中国审计概要

执业法规
(Laws)



Reference:

- 中国注册会计师协会网站 (<http://www.cicpa.org.cn>)
- 《注册会计师审计法律与准则》，中国法制出版社，2006

中国审计概要 —— 注册会计师法

- 《中华人民共和国注册会计师法》规管注册会计师相关的规则。
- 注册会计师
 - 是依法取得注册会计师证书并接受委托从事审计和会计咨询、会计服务业务的执业人员。(第二条)
- 会计师事务所
 - 是依法设立并承办注册会计师业务的机构。
 - 注册会计师执行业务，应当加入会计师事务所。(第三条)
- 注册会计师协会
 - 是由注册会计师组成的社会团体。
 - 中国注册会计师协会是注册会计师的全国组织，
 - 省、自治区、直辖市注册会计师协会是注册会计师的地方组织。(第四条)



中国审计概要 —— 注册会计师法

- 根据《中华人民共和国注册会计师法》的业务范围和规则
 - 注册会计师承办下列审计业务：
 1. 审查企业会计报表，出具审计报告；
 2. 验证企业资本，出具验资报告；
 3. 办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务，出具有关的报告；
 4. 法律、行政法规规定的其他审计业务。
 - 注册会计师依法执行审计业务出具的报告，具有证明效力。(第十四条)
 - 注册会计师可以承办会计咨询、会计服务业务。(第十五条)



中国审计概要 —— 注册会计师法

- 根据《中华人民共和国注册会计师法》的业务范围和规则

- 注册会计师承办业务，由其所在的会计师事务所统一受理并与委托人签订委托合同。
- 会计师事务所对本所注册会计师依照前款规定承办的业务，承担民事责任。(第十六条)
- 注册会计师执行业务，可以根据需要查阅委托人的有关会计资料 and 文件，查看委托人的业务现场和设施，要求委托人提供其他必要的协助。(第十七条)
- 注册会计师与委托人有利害关系的，应当回避；委托人有权要求其回避。(第十八条)
- 注册会计师对在执行业务中知悉的商业秘密，负有保密义务。(第十九条)



中国审计概要 —— 注册会计师法

- 根据《中华人民共和国注册会计师法》的业务范围和规则

- 注册会计师执行审计业务，遇有下列情形之一的，应当拒绝出具有关报告：
 1. 委托人示意其作不实或者不当证明的；
 2. 委托人故意不提供有关会计资料和文件的；
 3. 因委托人有其他不合理要求，致使注册会计师出具的报告不能对财务会计的重要事项作出正确表述的。(第二十条)



中国审计概要 —— 注册会计师法

• 根据《中华人民共和国注册会计师法》的业务范围和规则

- 注册会计师执行审计业务，必须按照执业准则、规则确定的工作程序出具报告。
- 注册会计师执行审计业务出具报告时，不得有下列行为：
 1. 明知委托人对重要事项的财务会计处理与国家有关规定相抵触，而不予指明；
 2. 明知委托人的财务会计处理会直接损害报告使用人或者其他利害关系人的利益，而予以隐瞒或者作不实的报告；
 3. 明知委托人的财务会计处理会导致报告使用人或者其他利害关系人产生重大误解，而不予指明；
 4. 明知委托人的会计报表的重要事项有其他不实的内容，而不予指明。对委托人有前款所列行为，注册会计师按照执业准则、规则应当知道的，适用前款规定。(第二十一条)



中国审计概要 —— 注册会计师法

• 根据《中华人民共和国注册会计师法》的业务范围和规则

- 注册会计师不得有下列行为：
 1. 在执行审计业务期间，在法律、行政法规规定不得买卖被审计单位的股票、债券或者不得购买被审计单位或者个人的其他财产的期限内，买卖被审计单位的股票、债券或者购买被审计单位或者个人所拥有的其他财产；
 2. 索取、收受委托合同约定以外的酬金或者其他财物，或者利用执行业务之便，谋取其他不正当利益；
 3. 接受委托催收债款；
 4. 允许他人以本人名义执行业务；
 5. 同时在两个或者两个以上的会计师事务所执行业务；
 6. 对其能力进行广告宣传以招揽业务；
 7. 违反法律、行政法规的其他行为。(第二十二条)



中国审计概要 —— 注册会计师法

• 根据《中华人民共和国注册会计师法》的法律责任

- 会计师事务所违反本法第二十条、第二十一条规定的，
 - 由省级以上人民政府财政部门给予警告，没收违法所得，可以并处违法所得一倍以上五倍以下的罚款；
 - 情节严重的，可以由省级以上人民政府财政部门暂停其经营业务或者予以撤销。
- 注册会计师违反本法第二十条、第二十一条规定的，
 - 由省级以上人民政府财政部门给予警告；
 - 情节严重的，可以由省级以上人民政府财政部门暂停其执行业务或者吊销注册会计师证书。
- 会计师事务所、注册会计师违反本法第二十条、第二十一条的规定，故意出具虚假的审计报告、验资报告，构成犯罪的，依法追究刑事责任。(第三十九条)



中国审计概要 —— 注册会计师法

• 根据《中华人民共和国注册会计师法》的法律责任

- 对未经批准承办本法第十四条规定的注册会计师业务的单位，
 - 由省级以上人民政府财政部门责令其停止违法活动，
 - 没收违法所得，
 - 可以并处违法所得一倍以上五倍以下的罚款。(第四十条)



中国审计概要 —— 注册会计师法

• 根据《中华人民共和国注册会计师法》的法律责任

- 当事人对行政处罚决定不服的，可以在接到处罚通知之日起十五日内向作出处罚决定的机关的上一级机关申请复议；
- 当事人也可以在接到处罚决定通知之日起十五日内直接向人民法院起诉。
- 复议机关应当在接到复议申请之日起六十日内作出复议决定。
- 当事人对复议决定不服的，可以在接到复议决定之日起十五日内向人民法院起诉。
- 复议机关逾期不作出复议决定的，当事人可以在复议期满之日起十五日内向人民法院起诉。
- 当事人逾期不申请复议，也不向人民法院起诉，又不履行处罚决定的，作出处罚决定的机关可以申请人民法院强制执行。(第四十一条)
- 会计师事务所违反本法规定，给委托人、其他利害关系人造成损失的，应当依法承担赔偿责任。(第四十二条)



中国审计概要

中国审计概要

执业准则 (Standards)

Reference:

- 中国注册会计师协会网站 (<http://www.cicpa.org.cn>)
- 《中国审计准则委员会主席国际审计与鉴证准则理事会主席联合声明》，2008
- 《浅谈我国审计准则的国际趋同问题》，王婧，2007
- 《我国新审计准则体系与国际审计准则体系之异同》，倪慧萍，中国农业会计，2006
- 《注册会计师审计法律与准则》，中国法制出版社，2006
- 《审计准则国际趋同的整体构想》，中国注册会计师协会，2005



中国审计概要 —— 执业准则

• 中国注册会计师执业准则

- 在2006年2月15日，为了规范注册会计师的执业行为，提高执业质量，维护社会公众利益，促进社会主义市场经济的健康发展，中国注册会计师协会
 - 拟订了《中国注册会计师鉴证业务基本准则》等22项准则
 - 修订了《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》等26项准则
- 这些准则自2007年1月1日起施行。
- 以前的《独立审计基本准则》等相关准则同时废止。
- 审计准则国际趋同，其实质是与国际审计准则趋同。
 - 这不仅是国际会计师联合会对其会员组织的要求，也是其他国际组织的要求。随着持续的全球化，许多主要资本市场正在积极努力，推动向全球公认的会计准则和审计准则趋同。包括巴塞尔银行监管委员会、欧盟委员会、金融稳定论坛、国际保险监管机构协会、证券委员会国际组织和世界银行在内的国际组织，都强调全球资本市场需要高质量的、统一的会计、审计准则，提出了各国会计准则和审计准则应与国际准则趋同的要求。

中国审计概要 —— 执业准则

• 与香港审计准则实现等效

- 2007年中国审计准则委员会与香港会计师公会
 - 对内地审计准则与香港审计准则进行了逐项比较
 - 并一致同意2007年12月6日有效的内地审计准则与同日有效的香港审计准则已经实现等效
 - 双方承诺未来继续保持两地准则的等效
 - 双方立即开展工作，落实两地注册会计师专业资格考试会计科目的相互豁免
 - 双方已与两地监管机构协商并达成共识，在两地准则等效声明签署后，立即开展工作，尽快研究解决两地在对方上市的企业，以其当地的会计准则编制并由当地具备资格的会计师事务所按照当地审计准则审计的财务报表，可获对方上市地监管机构接纳

中国审计概要 —— 执业准则

内地(中国注册会计师)审计准则

香港审计准则

• 会计师事务所质量控制准则第5101号 – 业务质量控制	HKSQC 1
• 审计准则第1101号 – 财务报表审计的目标和一般原则	HKSA 200
• 审计准则第1111号 – 审计业务约定书	HKSA 210
• 审计准则第1121号 – 历史财务信息审计的质量控制	HKSA 220
• 审计准则第1131号 – 审计工作底稿	HKSA 230
• 审计准则第1141号 – 财务报表审计中对舞弊的考虑	HKSA 240
• 审计准则第1142号 – 财务报表审计中对法律法规的考虑	HKSA 250
• 审计准则第1151号 – 与治理层的沟通	HKSA 260
• 审计准则第1201号 – 计划审计工作	HKSA 300
• 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	HKSA 315
• 审计准则第1221号 – 重要性	HKSA 320
• 审计准则第1231号 – 针对评估的重大错报风险实施的程序	HKSA 330
• 审计准则第1212号 – 对被审计单位使用服务机构的考虑	HKSA 402
• 审计准则第1301号 – 审计证据	HKSA 500
• 审计准则第1311号 – 存货监盘	HKSA 501

中国审计概要 —— 执业准则

内地(中国注册会计师)审计准则

香港审计准则

• 审计准则第1312号 – 函证	HKSA 505
• 审计准则第1331号 – 首次接受委托时对期初余额的审计	HKSA 510
• 审计准则第1313号 – 分析程序	HKSA 520
• 审计准则第1314号 – 审计抽样和其他选取测试项目的方法	HKSA 530
• 审计准则第1321号 – 会计估计的审计	HKSA 540
• 审计准则第1322号 – 公允价值计量和披露的审计	HKSA 545
• 审计准则第1323号 – 关联方	HKSA 550
• 审计准则第1332号 – 期后事项	HKSA 560
• 审计准则第1324号 – 持续经营	HKSA 570
• 审计准则第1341号 – 管理层声明	HKSA 580
• 审计准则第1411号 – 考虑内部审计工作	HKSA 610
• 审计准则第1421号 – 利用专家的工作	HKSA 620
• 审计准则第1501号 – 审计报告	HKSA 700
• 审计准则第1502号 – 非标准审计报告	HKSA 701
• 审计准则第1511号 – 比较数据	HKSA 710

中国审计概要 —— 执业准则

内地(中国注册会计师)审计准则

香港审计准则

- | | |
|---------------------------------------|------------|
| • 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 | HKSA 720 |
| • 审阅准则第2101号 – 财务报表审阅 | HKSRE 2400 |
| • 审阅准则第2101号 – 财务报表审阅 | HKSRE 2410 |
| • 其他鉴证业务准则第3101号 – 历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务 | HKSAE 3000 |
| • 相关服务准则第4101号 – 对财务信息执行商定程序 | HKSRS 4400 |
| • 相关服务准则第4111号 – 代编财务信息 | HKSRS 4410 |
| • 审计准则第1613号 – 与银行监管机构的关系 | HKPN 830 |
| • 审计准则第1612号 – 银行间函证程序 | HKPN 1000 |
| • 审计准则第1631号 – 财务报表审计中对环境事项的考虑 | HKPN 1010 |
| • 审计准则第1632号 – 衍生金融工具的审计 | HKPN 1012 |
| • 审计准则第1633号 – 电子商务对财务报表审计的影响 | HKPN 1013 |
| • 审计准则第1401号 – 利用其他注册会计师的工作 | HKSAS 510 |

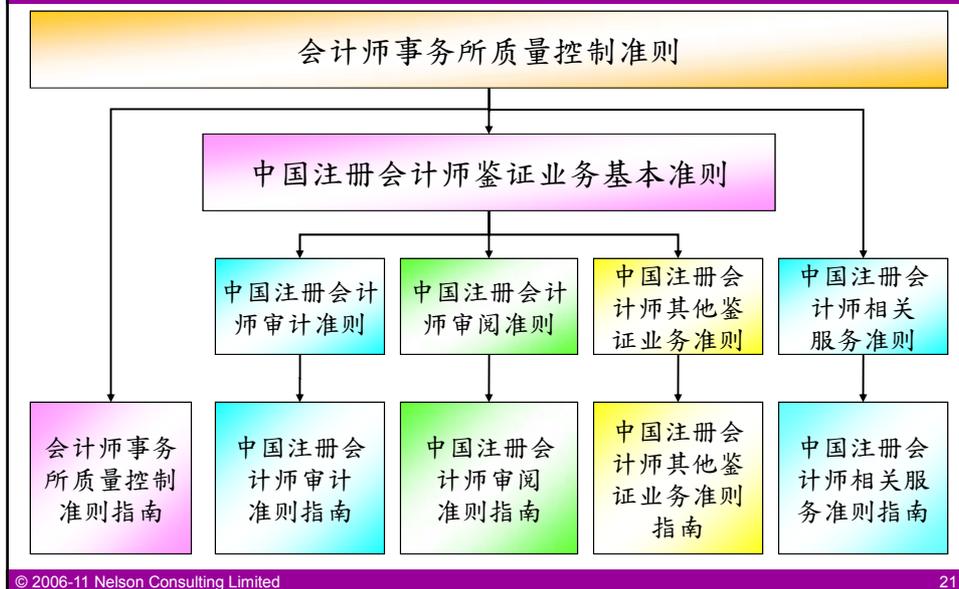
中国审计概要 —— 执业准则

内地(中国注册会计师)审计准则

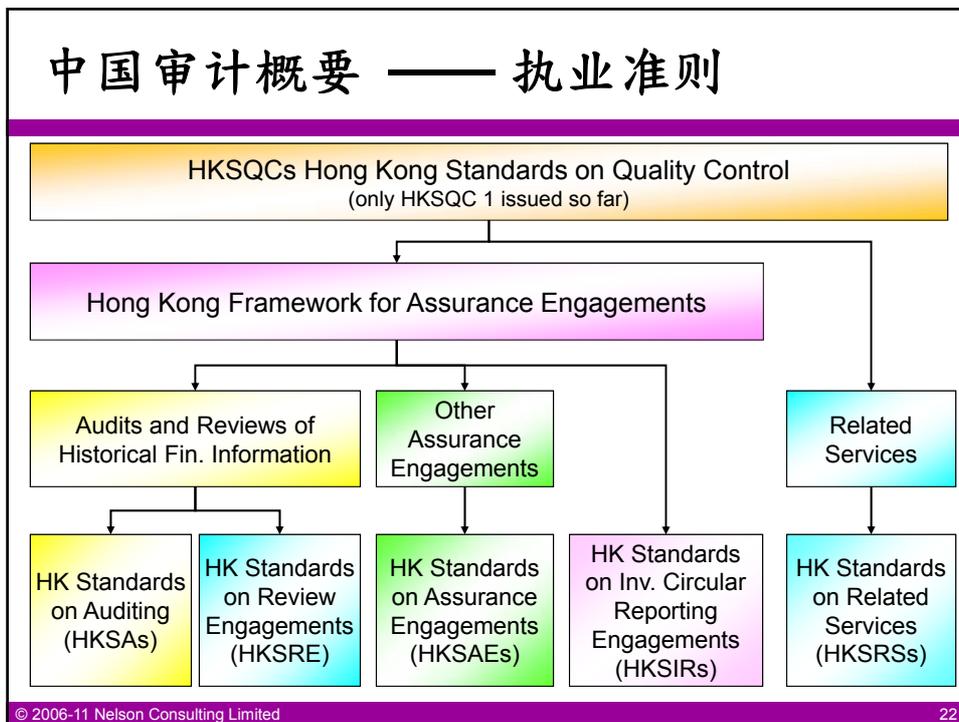
香港审计准则

- 其他鉴证业务准则第3111号 – 预测性财务信息的审核
- 审计准则第1601号 – 对特殊目的审计业务出具审计报告
- 审计准则第1621号 – 对小型被审计单位审计的特殊考虑
- 审计准则第1611号 – 商业银行财务报表审计
- 审计准则第1602号 – 验资
- 审计准则第1152号 – 前后任注册会计师的沟通

中国审计概要 —— 执业准则



中国审计概要 —— 执业准则



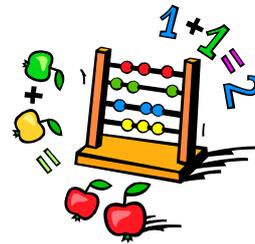
中国审计概要 —— 执业准则

• 中国审计准则国际趋同的基本原则

- 按照中国市场经济发展进程，顺应经济全球化和国际审计准则趋同的大趋势，着力完善中国审计准则体系，加快实现与国际准则的趋同。

• 中国审计准则体系的国际趋同分析

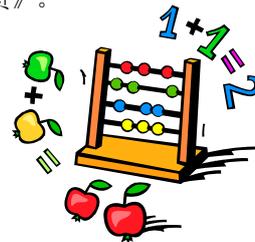
- 中国审计准则框架体系与国际鉴证业务体系是完全趋同的。
- 除《中国注册会计师鉴证业务基本准则》、《中国注册会计师审计准则第1152号—前后任注册会计师的沟通》、《中国注册会计师审计准则第1311号—存货监盘》和《中国注册会计师审计准则第1602号—验资》等个别准则以外，中国审计准则体系项目与国际审计准则项目几乎是一致的。



中国审计概要 —— 执业准则

• 中国审计准则与国际/香港审计准则的差异

1. 《中国注册会计师鉴证业务基本准则》与IAASB/HK的《鉴证业务概念框架》(Framework for Assurance Engagements)相比，主要功能相同，主要内容也相近，但删除了概念框架范围和非鉴证业务报告等方面的内容，主要考虑到概念框架这种形式不符合中国现行法律、法规体系的要求，不可以单独作为准则项目。
2. 继续保留验资业务准则。
 - 验资是中国企业设立登记或变更资本时的一道法定程序，形成了《中国注册会计师审计准则第1602号——验资》。
3. 继续保留《前后任注册会计师的沟通》。
4. 新体系未完全涵盖《ISA/HKSA 501审计证据——特别项目的额外考虑》
5. 未对审计准则 (standards) 与实务公告 (practice notes) 进行区分。



今天讨论的重点

业务质量控制



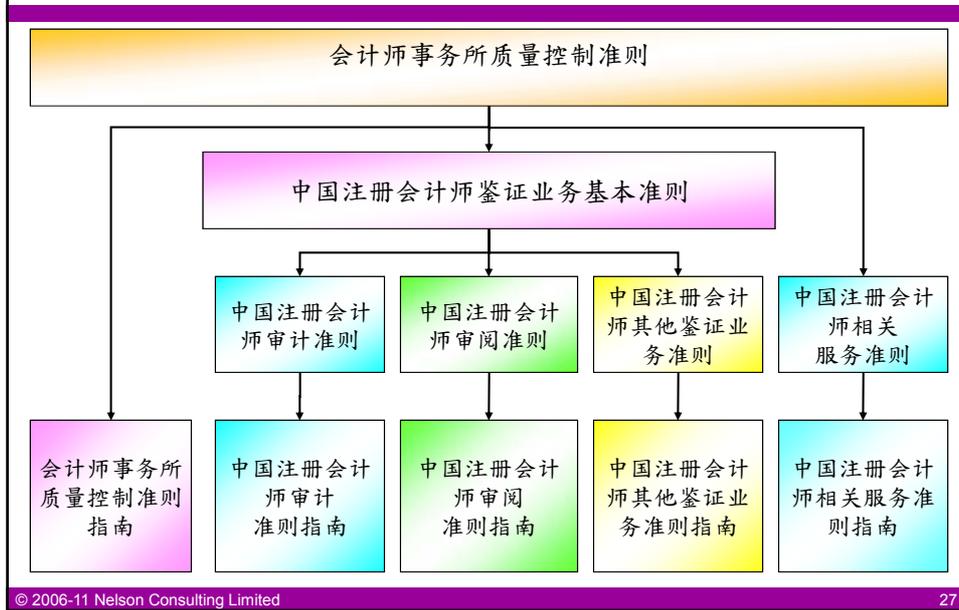
中国审计概要

Reference:

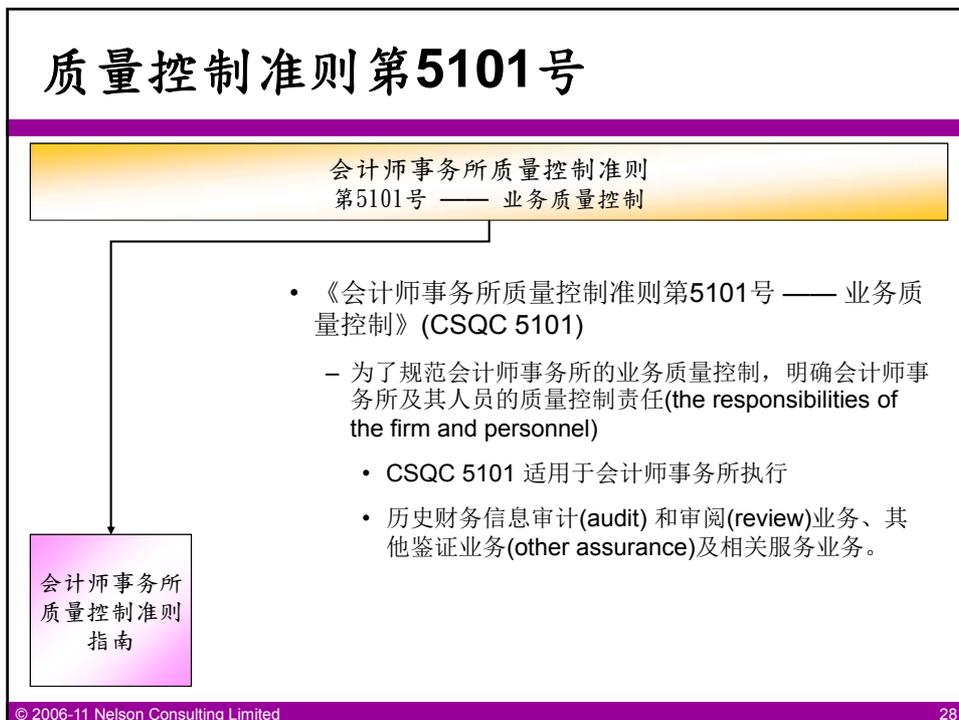
- 中国注册会计师协会网站 (<http://www.cicpa.org.cn>)
- 《注册会计师审计法律与准则》，中国法制出版社，2006



中国审计概要



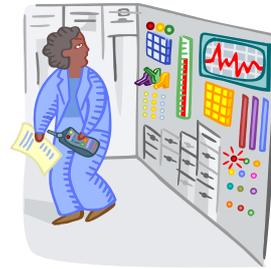
质量控制准则第5101号



质量控制准则第5101号

CSQC 5101 要求：

- 会计师事务所应当根据本准则制定质量控制制度 (a system of quality control)，以合理保证 (reasonable assurance)：
 - 会计师事务所及其人员遵守
 - 法律法规、中国注册会计师职业道德规范以及中国注册会计师审计准则、中国注册会计师审阅准则、中国注册会计师其他鉴证业务准则和中国注册会计师相关服务准则的规定；
 - 会计师事务所和项目负责人根据具体情况出具恰当的报告。



质量控制准则第5101号

CSQC 5101 要求：

- 会计师事务所的质量控制制度应当包括针对下列要素(elements)而制定的政策和程序(policies and procedures):
 1. 对业务质量承担的领导责任 (Leadership responsibilities);
 2. 职业道德规范 (Ethical requirements);
 3. 客户关系和具体业务的接受与保持 (acceptance and continuance);
 4. 人力资源 (human resources);
 5. 业务执行 (engagement performance);
 6. 业务工作底稿 (documentation);
 7. 监控 (monitoring)。

• Quality Manual

• Promote internal culture
• CEO or Managing partner(s) assume ultimate responsibility

• Integrity of the client
• Competent to perform the job
• Comply with ethical requirement

• Sufficient and competent personnel committed to ethics
• Each job with appropriate staff

• Ongoing evaluation and QAR

质量控制准则第5101号 ——业务执行

- 会计师事务所的质量控制制度，针对业务执行而制定的政策和程序应当包括：

咨询 (Consultation)

项目质量控制复核 (Engagement Quality Control Review)



- 会计师事务所应当建立咨询 (consultation) 政策和程序，以合理保证：

1. 就疑难问题或争议事项 (difficult or contentious matters) 进行适当咨询；
2. 可获取充分的资源进行适当咨询；
3. 咨询的性质和范围 (nature and scope) 得以记录；
4. 咨询形成的结论 (conclusion) 得到记录和执行。

- 咨询包括与会计师事务所内部或外部具有专门知识的人员，在适当专业层次上进行的讨论，以解决疑难问题或争议事项。(CSQC 5101.43)

质量控制准则第5101号 ——业务执行

- 会计师事务所的质量控制制度，针对业务执行而制定的政策和程序应当包括：

项目质量控制复核 (Engagement Quality Control Review)

- 会计师事务所应当制定政策和程序，要求对特定业务实施项目质量控制复核 (an engagement quality control review)，以客观评价项目组 (engagement team)

- 作出的重大判断 (significant judgments) 以及
- 在准备报告时得出的结论 (conclusions)。

质量控制准则第5101号 ——业务执行

- 会计师事务所的质量控制制度，针对业务执行而制定的政策和程序应当包括：

项目质量控制复核 (Engagement Quality Control Review)

- 这些政策和程序应当包括下列要求：
 - 对所有上市公司财务报表审计 (all audits of financial statements of listed entities) 实施项目质量控制复核；
 - 规定适当的标准，据此评价上市公司财务报表审计以外的历史财务信息审计和审阅、其他鉴证业务及相关服务业务，以确定是否应当实施项目质量控制复核；
 - 对符合适当标准的所有业务实施项目质量控制复核。
- 项目质量控制复核是指在出具报告前，对项目组作出的重大判断和在准备报告时形成的结论作出客观评价的过程。(CSQC 5101.50)

质量控制准则第5101号 ——业务执行

- 会计师事务所的质量控制制度，针对业务执行而制定的政策和程序应当包括：

项目质量控制复核 (Engagement Quality Control Review)

- 会计师事务所应当制定政策和程序，明确被委派的项目质量控制复核人员 (engagement quality control reviewer) 应符合的下列要求：
 - 履行职责需要的技术资格，包括必要的经验和权限；
 - 在不损害其客观性的前提下，提供业务咨询的程度。(CSQC 5101.58)
- 项目质量控制复核人员应当具备复核具体业务所需要的足够、适当的技术专长、经验和权限。(CSQC 5101.59)
- 会计师事务所应当制定政策和程序，保证项目质量控制复核人员的客观性。(CSQC 5101.60)

质量控制准则第5101号 —— 工作底稿

- 会计师事务所应当制定政策和程序，以使项目组在出具业务报告后及时将工作底稿归整为最终业务档案 (assembly of final engagement files)。 (CSQC 5101.64)
 - 会计师事务所应当根据业务的具体情况，确定适当的业务工作底稿归档期限 (final assembly)。
 - 对历史财务信息审计和审阅业务、其他鉴证业务，业务工作底稿的归档期限为业务报告日后六十天内。(CSQC 5101.65)
- 会计师事务所应当制定政策和程序，以使业务工作底稿保存 (retention) 期限满足法律法规的规定和会计师事务所的需要。
 - 对历史财务信息审计和审阅业务、其他鉴证业务，会计师事务所应当自业务报告日起，对业务工作底稿至少保存10年。(CSQC 5101.71)

What is the requirement in HK?

质量控制准则第5101号 —— 监控

- 会计师事务所应当制定监控政策和程序，以合理保证质量控制制度中的政策和程序是相关、适当的，并正在有效运行。
- 这些监控政策和程序应当包括
 - 持续考虑和评价会计师事务所的质量控制制度，
 - 如定期选取已完成的业务进行检查。(CSQC 5101.73)

持续考虑和评价
Ongoing Evaluation

业务检查
Quality Review



质量控制准则第5101号 —— 监控

- 会计师事务所应当周期性地选取已完成的业务进行检查，周期最长不得超过三年。在每个周期内，应对每个项目负责人的业务至少选取一项进行检查。(CSQC 5101.76)
- 会计师事务所在选取单项业务进行检查时，可以不事先告知相关项目组。
 - 参与业务执行或项目质量控制复核的人员不应承担该项业务的检查工作。
 - 在确定检查的范围时，会计师事务所可以考虑外部独立检查的范围或结论，但这些检查并不能替代自身的内部监控。(CSQC 5101.77)

小型会计师事务所可以利用具有适当资格的外部人员或其他会计师事务所执行业务检查及其他监控程序

业务检查
Quality Review



今天讨论的重点

财务报表审计



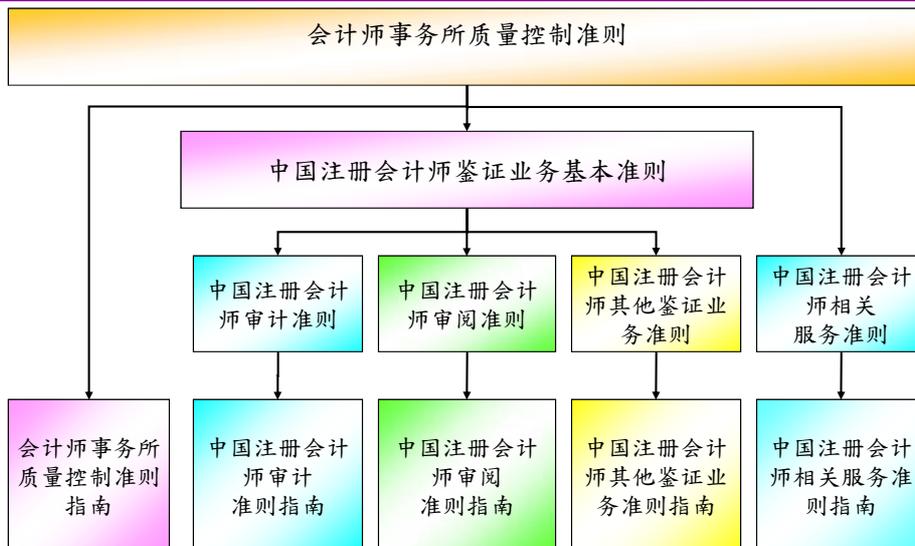
中国审计概要



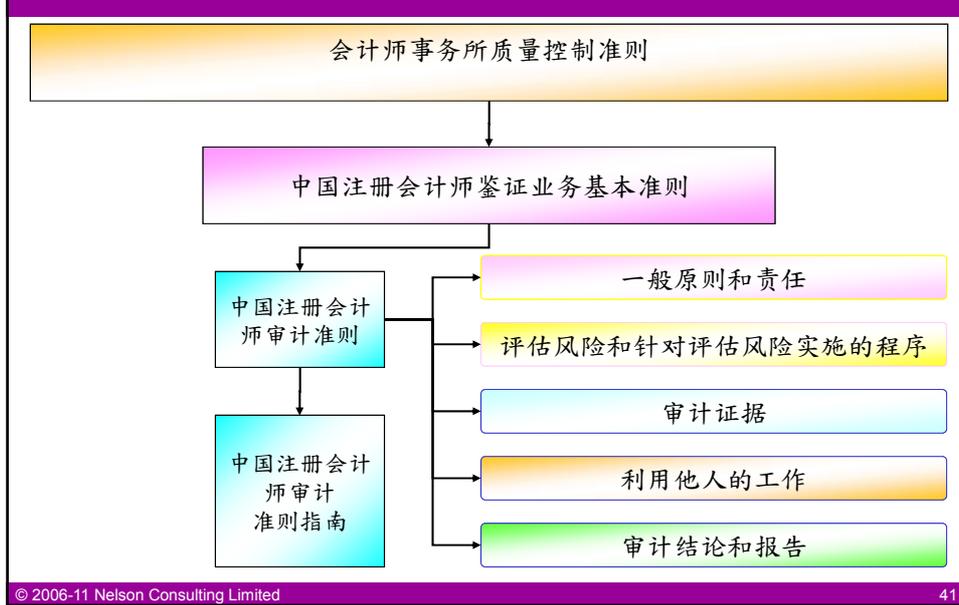
Reference:

- 中国注册会计师协会网站 (<http://www.cicpa.org.cn>)
- 《注册会计师审计法律与准则》，中国法制出版社，2006

中国审计概要



中国审计概要



中国审计概要

- 审计准则第1101号 – 财务报表审计的目标和一般原则
- 审计准则第1111号 – 审计业务约定书
- 审计准则第1121号 – 历史财务信息审计的质量控制
- 审计准则第1131号 – 审计工作底稿
- 审计准则第1141号 – 财务报表审计中对舞弊的考虑
- 审计准则第1142号 – 财务报表审计中对法律法规的考虑
- 审计准则第1151号 – 与治理层的沟通



财务报表审计的一般原则和责任



- CSA 1101 – 1151规范注册会计师执行财务报表审计 (audit of financial statements), 明确财务报表审计的目标、一般原则和责任
- 其中, CSA 1121《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》为了规范包括财务报表在内的历史财务信息审计的质量控制程序, 明确会计师事务所人员责任
 - 类似 CSQC 5101
 - 但前者(CSA 1121)针对某一特定审计项目的质量控制制度, 后者 (CSQC 5101)针对会计师事务所整体的质量控制制度

财务报表审计的一般原则和责任



- 注册会计师或项目负责人的责任包括:
 - 当在审计业务开始前, 与被审计单位就审计业务约定条款(term of engagement)达成一致意见, 并签订审计业务约定书 (CSA 1111.4)
 - 项目负责人应当对会计师事务所分派的每项审计业务的总体质量(overall quality)负责。(CSA 1121.5)
 - 考虑项目组成员是否已遵守职业道德规范 (ethical requirements)。(CSA 1121.7)
 - 应当就审计业务的独立性(independence)要求是否得到遵守形成结论。(CSA 1121.9)

财务报表审计的一般原则和责任



- 注册会计师或项目负责人的责任包括:
 - 应当确信有关客户关系和具体审计业务的接受与保持的质量控制程序已得到恰当遵守，形成的有关结论是适当的并已记录于工作底稿。(CSA 1121.10)
 - 应当确信项目组整体具有适当的素质、专业胜任能力以及必要的时间(*appropriate capabilities, competence and time*)。(CSA 1121.15)
 - 应当负责按照法律法规、职业道德规范和审计准则的规定指导、监督与执行审计业务 (*direction, supervision and performance*)。(CSA 1121.17)
 - 应当对咨询承担责任。(CSA 1121.25)

财务报表审计的一般原则和责任

- CSA 1141 《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》：
 - 规范注册会计师在财务报表审计中对被审计单位舞弊的考虑，
 - 以及具体运用
 - 《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》和
 - 《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》，
- 以识别、评估和应对舞弊导致的重大错报风险



财务报表审计的一般原则和责任

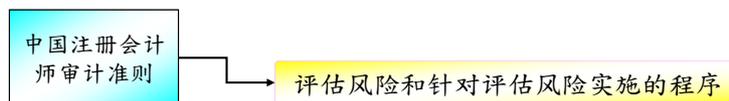
- CSA 1141 《中国注册会计师审计准则第1141号 – 财务报表审计中对舞弊的考虑》：
 - 要求注册会计师应当：
 - 在整个审计过程中以职业怀疑态度计划和实施审计工作，充分考虑由于舞弊导致财务报表发生重大错报的可能性，而不应依赖以往审计中对管理层、治理层诚信形成的判断 (CSA 1141.22)
 - 实施审计程序，以获取用于识别舞弊导致的财务报表重大错报风险所需的信息 (CSA 1141.30)
 - 考虑所获取的信息是否表明存在舞弊风险因素 (CSA 1141.41)
 - 针对评估的舞弊导致的财务报表层次重大错报风险确定总体应对措施(overall responses)，并针对评估的舞弊导致的认定层次重大错报风险设计和实施进一步审计程序 (further audit procedures) (CSA 1141.51)



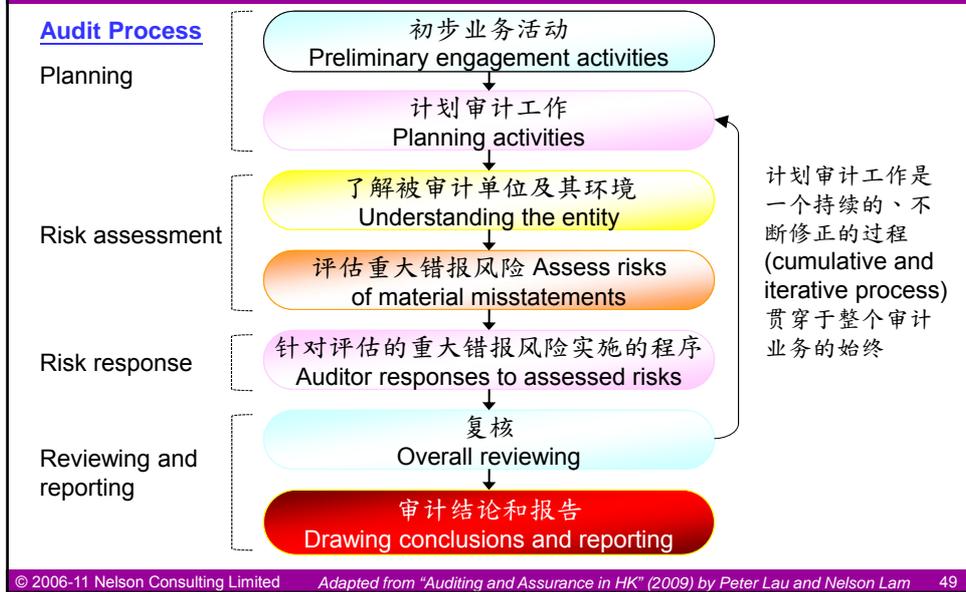
中国审计概要

One of the Critical Requirements in Audit Process

- 审计准则第1201号 – 计划审计工作
- 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
- 审计准则第1221号 – 重要性
- 审计准则第1231号 – 针对评估的重大错报风险实施的程序
- 审计准则第1212号 – 对被审计单位使用服务机构的考虑



审计程序概要



审计程序 —— 计划审计工作

初步业务活动 Preliminary engagement activities

- 《中国注册会计师审计准则第1201号 —— 计划审计工作》要求
 - 注册会计师应当在本期审计业务开始时开展下列初步业务活动：
 - (一) 针对保持客户关系和具体审计业务实施相应的质量控制程序 (quality control procedures on client continuance);
 - (二) 评价遵守职业道德规范的情况 (ethical requirements), 包括评价独立性;
 - (三) 就业务约定条款 (terms of engagement) 与被审计单位达成一致理解。

由于在审计工作中情况会发生变化, 注册会计师对本条前款第 (一) 项和第 (二) 项的考虑应当贯穿审计业务的全过程。 (CSA 1201.6)



审计程序 —— 计划审计工作



- 注册会计师应当为审计工作制定总体审计策略。(CSA 1201.8)
 - 总体审计策略用以确定审计范围、时间和方向，并指导制定具体审计计划。(CSA 1201.9)
- 注册会计师应当为审计工作制定具体审计计划。(CSA 1201.13)
 - 具体审计计划比总体审计策略更加详细，
 - 其内容包括为获取充分、适当的审计证据以将审计风险降至可接受的低水平，项目组成员拟实施的审计程序的性质、时间和范围。(CSA 1201.14)

审计程序 —— 计划审计工作



- 计划审计工作并非审计业务的一个孤立阶段，而是一个持续的、不断修正的过程，贯穿于整个审计业务的始终。(CSA 1201.16)
- 由于未预期事项、条件的变化或在实施审计程序中获取的审计证据等原因
 - 注册会计师应当在审计过程中对总体审计策略和具体审计计划作出必要的更新(update)和修改(change)。(CSA 1201.17)



审计程序 —— 计划审计工作

- 总体审计策略的制定应当包括：
 - a. 确定审计业务的特征 (characteristics of the engagement), 以界定审计范围 (audit scope);
 - b. 明确审计业务的报告目标 (reporting objectives), 以计划审计的时间安排 (timing)和所需沟通的性质 (nature of communication);
 - c. 考虑影响审计业务的重要因素, 以确定项目组工作方向。
- 在制定总体审计策略时, 注册会计师还应考虑
 - 初步业务活动的结果, 以及
 - 为被审计单位提供其他服务时所获得的经验。(CSA 1201.9)

总体审计策略
Overall Audit Strategy



审计程序 —— 计划审计工作

- 具体审计计划比总体审计策略更加详细
- 具体审计计划应当包括下列内容：
 1. 按照《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》的规定, 为了足够识别和评估财务报表重大错报风险, 注册会计师计划实施的风险评估程序 (risk assessment procedures) 的性质、时间和范围;
 2. 按照《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》的规定, 针对评估的认定层次的重大错报风险, 注册会计师计划实施的进一步审计程序 (further audit procedures) 的性质、时间和范围;
 3. 根据中国注册会计师审计准则的规定, 注册会计师针对审计业务需要实施的其他审计程序 (other audit procedures)。 (CSA 1201.15)

具体审计计划
Audit Plan

Risk Assessment Procedures

Further Audit Procedures

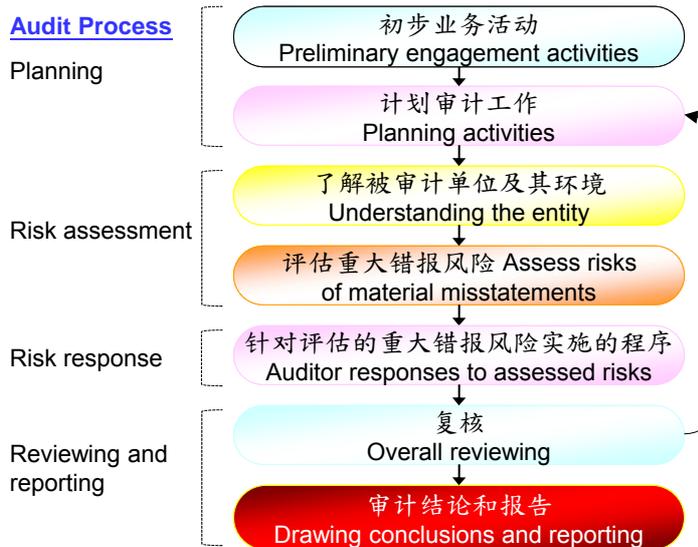
Other Audit Procedures

审计程序 —— 计划审计工作

- 注册会计师应当就对项目组成员工作的指导(direction)、监督(supervision)与复核(review)的性质、时间和范围制定计划。(CSA 1201.18)
- 对项目组成员工作的指导、监督与复核的性质、时间和范围主要取决于下列因素：
 1. 被审计单位的规模和复杂程度；
 2. 审计领域；
 3. 重大错报风险；
 4. 执行审计工作的项目组成员的素质和专业胜任能力。(CSA 1201.19)



审计程序概要



审计程序概要



审计程序 —— 了解被审计单位

- CSA 1211 《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》指明注册会计师应当：

- 了解被审计单位及其环境(understanding the entity and its environment),
- 以足够识别和评估财务报表重大错报风险，设计和实施进一步审计程序。

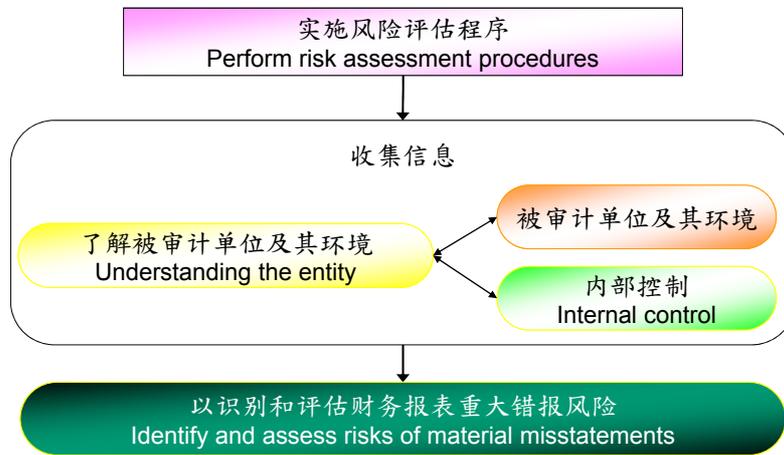
(CSA 1211.3)

了解被审计单位及其环境
Understanding the entity

- 注册会计师应当实施下列风险评估程序(risk assessment procedures) 以了解被审计单位及其环境：

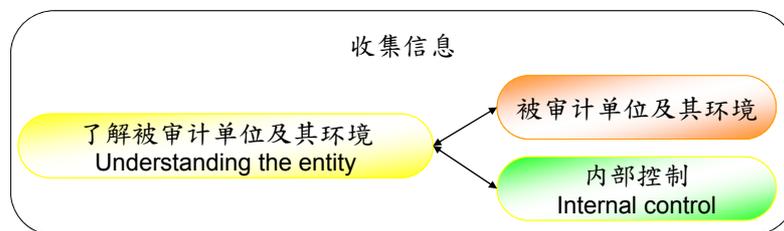
1. 询问(inquiry) 被审计单位管理层和内部其他相关人员；
2. 分析程序(analytical procedures)；
3. 观察和检查(observation and inspection)。 (CSA 1211.6)

审计程序 —— 了解被审计单位



© 2006-11 Nelson Consulting Limited Adapted from "Auditing and Assurance in HK" (2009) by Peter Lau and Nelson Lam 59

审计程序 —— 了解被审计单位

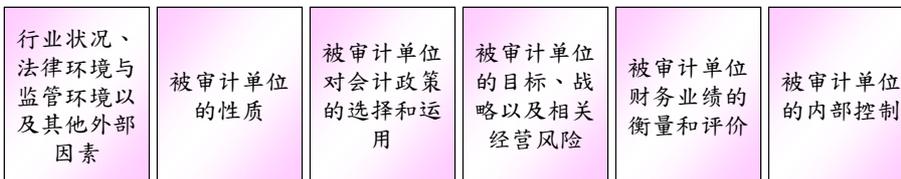


行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素	被审计单位的性质	被审计单位对会计政策的选择和运用	被审计单位的目标、战略以及相关经营风险	被审计单位财务业绩的衡量和评价	被审计单位的内部控制
------------------------	----------	------------------	---------------------	-----------------	------------

© 2006-11 Nelson Consulting Limited 60

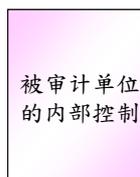
审计程序 —— 了解被审计单位

- 注册会计师应当从下列方面了解被审计单位及其环境：
 1. 行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素；
 2. 被审计单位的性质；
 3. 被审计单位对会计政策的选择和运用；
 4. 被审计单位的目标、战略以及相关经营风险；
 5. 被审计单位财务业绩的衡量和评价；
 6. 被审计单位的内部控制。(CSA 1211.19)

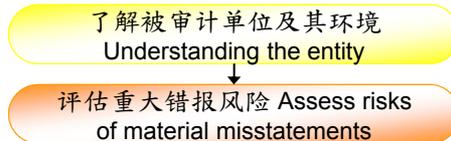


审计程序 —— 了解被审计单位

- 注册会计师应当了解与审计相关的内部控制以识别潜在错报的类型，考虑导致重大错报风险的因素，以及设计和实施进一步审计程序的性质、时间和范围。
- 内部控制是被审计单位为了合理保证财务报告的可靠性、经营的效率和效果以及对法律法规的遵守，由治理层、管理层和其他人员设计和执行的政策和程序。
- 内部控制包括下列要素：
 1. 控制环境 (control environment);
 2. 风险评估过程(risk assessment process);
 3. 信息系统与沟通(information system and communication);
 4. 控制活动 (control activities);
 5. 对控制的监督 (monitoring of controls)。(CSA 1211.45-47)



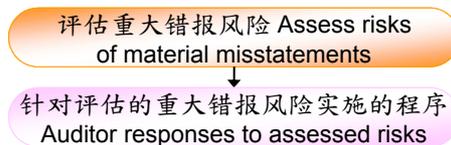
审计程序



行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素	被审计单位的性质	被审计单位对会计政策的选择和运用	被审计单位的目标、战略以及相关经营风险	被审计单位财务业绩的衡量和评价	被审计单位的内部控制
------------------------	----------	------------------	---------------------	-----------------	------------

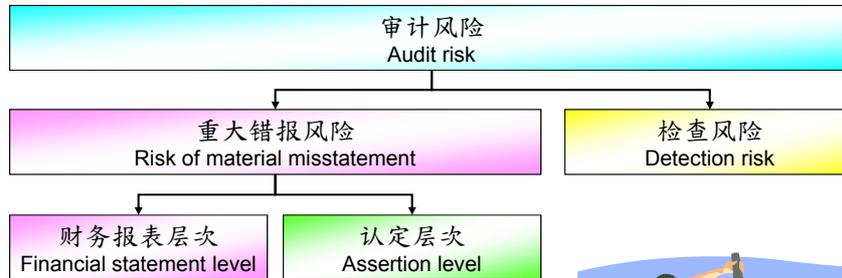
审计程序 —— 评估重大错报风险

- 注册会计师应当识别和评估
 - 财务报表层次(financial statement level) 以及
 - 各类交易、账户余额、列报认定层次(assertion level) 的重大错报风险(risks of material misstatements)。 (CSA 1211.96)



- 注册会计师应当根据风险评估结果，确定实施进一步审计程序的性质、时间和范围。(CSA 1211.97)

审计程序 —— 评估重大错报风险



- 在设计审计程序以确定财务报表整体是否存在重大错报时，注册会计师应当从
 - 财务报表层次 (financial statement level) 和
 - 各类交易、账户余额、列报（包括披露）认定层次 (assertion level)考虑重大错报风险。(CSA 1101.20)



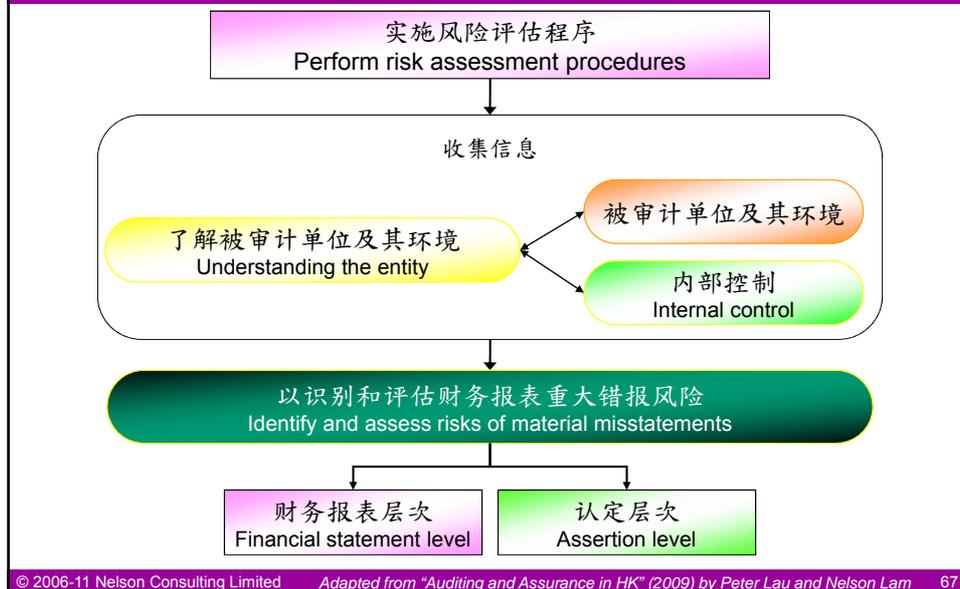
审计程序 —— 评估重大错报风险



- 注册会计师应当确定，识别的重大错报风险
 - 是与特定的某类交易、账户余额、列报的认定 (assertions) 相关，
 - 还是与财务报表整体(overall financial statement) 广泛相关，进而影响多项认定。(CSA 1211.99)



审计程序 —— 评估重大错报风险



审计程序 —— 评估重大错报风险

- 财务报表层次重大错报风险
 - 通常与控制环境(control environment) 有关,
 - 并与财务报表整体存在广泛联系, 可能影响多项认定(assertions),
 - 但难以界定于某类交易、账户余额、列报的具体认定。(CSA 1101.20)
- 财务报表层次的重大错报风险很可能源于薄弱的控制环境。
 - 薄弱的控制环境带来的风险可能对财务报表产生广泛影响, 难以限于某类交易、账户余额、列报, 注册会计师应当采取总体应对措施。(CSA 1211.100)



审计程序 —— 评估重大错报风险

- 认定是指
 - 管理层对财务报表各组成要素的确认、计量、列报作出的明确或隐含的表达。(CSA 1301.16)
- 在评估重大错报风险时，注册会计师应当将所了解的控制与特定认定相联系。
 - 控制与认定直接或间接相关；
 - 关系越间接，控制对防止或发现并纠正认定错报的效果越小。(CSA 1211.101)

以识别和评估财务报表重大错报风险
Identify and assess risks of material misstatements

认定层次
Assertion level

审计程序 —— 评估重大错报风险

- 作为风险评估的一部分，注册会计师应当运用职业判断，确定识别的风险哪些是需要特别考虑 (special consideration) 的重大错报风险 (简称特别风险 significant risk)。
 - 在确定哪些风险是特别风险时，注册会计师应当在考虑识别出的控制对相关风险的抵消效果前，根据风险的性质、潜在错报的重要程度和发生的可能性，判断风险是否属于特别风险。(CSA 1211.104)



审计程序 —— 评估重大错报风险

- 在确定风险的性质时，注册会计师应当考虑下列事项：
 1. 风险是否属于舞弊风险；
 2. 风险是否与近期经济环境、会计处理方法和其他方面的重大变化有关；
 3. 交易的复杂程度；
 4. 风险是否涉及重大的关联方交易；
 5. 财务信息计量的主观程度，特别是对不确定事项的计量存在较大区间；
 6. 风险是否涉及异常或超出正常经营过程的重大交易。
(CSA 1211.105)

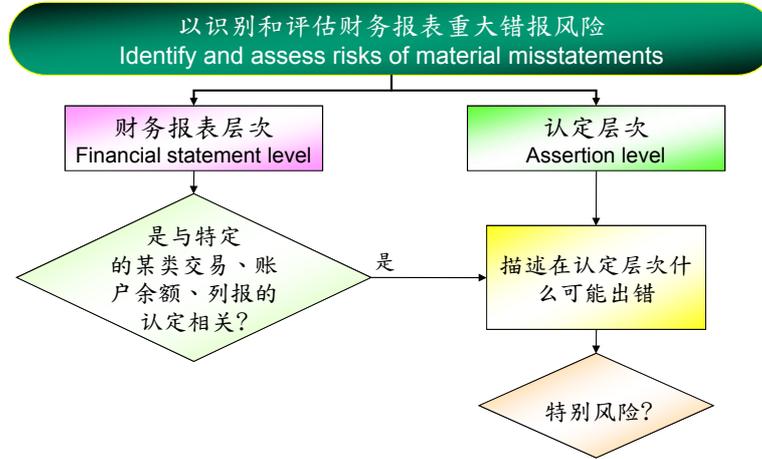


审计程序 —— 评估重大错报风险

- 特别风险通常与重大的非常规交易和判断事项有关。
 - 非常规交易 (unusual transactions) 是指由于金额或性质异常而不经常发生的交易。
 - 判断事项 (judgmental items) 通常包括作出的会计估计。
(CSA 1211.106)



审计程序 —— 评估重大错报风险



© 2006-11 Nelson Consulting Limited

Adapted from "Auditing and Assurance in HK" (2009) by Peter Lau and Nelson Lam

73

审计程序 —— 评估重大错报风险

例子

• 由于非常规交易具有下列特征，与重大非常规交易相关的特别风险可能导致更高的重大错报风险：

1. 管理层更多地介入会计处理；
2. 数据收集和处理涉及更多的人工成分；
3. 复杂的计算或会计处理方法；
4. 非常规交易的性质可能使被审计单位难以对由此产生的特别风险实施有效控制。

• 由于下列原因，与重大判断事项相关的特别风险可能导致更高的重大错报风险：

1. 对涉及会计估计、收入确认等方面的会计原则存在不同的理解；
2. 所要求的判断可能是主观和复杂的，或需要对未来事项作出假设。

© 2006-11 Nelson Consulting Limited

74

审计程序 —— 评估重大错报风险

- 作为风险评估的一部分，如果认为仅通过实质性程序 (substantive procedures) 获取的审计证据无法将认定层次的重大错报风险降至可接受的低水平 (acceptable low level)
 - 注册会计师应当评价被审计单位针对这些风险设计的控制，并确定其执行情况。(CSA 1211.111)
- 如果认为仅通过实施实质性程序不能获取充分、适当的审计证据
 - 注册会计师应当考虑依赖的相关控制的有效性 (operating effectiveness of relevant controls)。(CSA 1211.112)

Any examples?

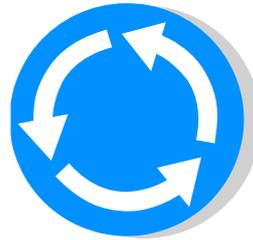
审计程序 —— 评估重大错报风险

例子

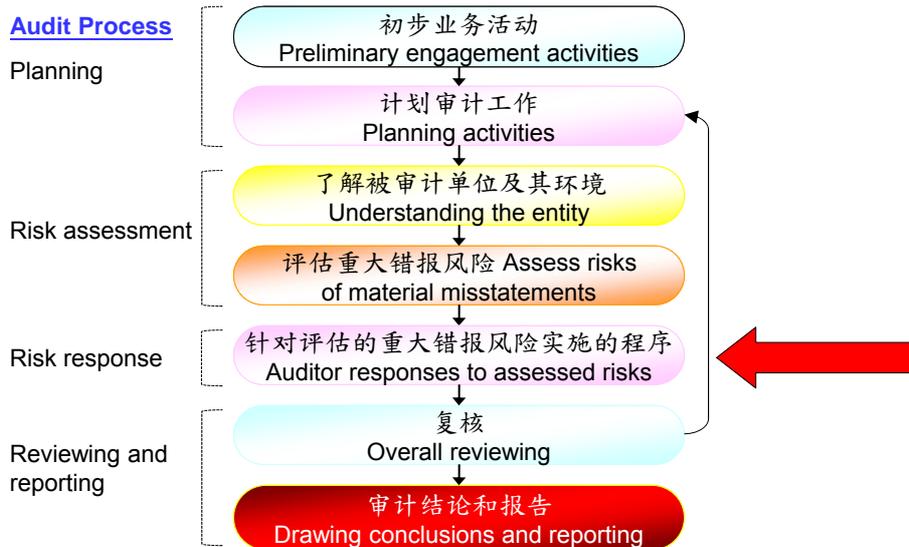
- 在被审计单位对日常交易采用高度自动化处理的情况下，审计证据可能仅以电子形式存在，
 - 其充分性和适当性通常取决于自动化信息系统相关控制的有效性，
 - 注册会计师应当考虑仅通过实施实质性程序不能获取充分、适当审计证据的可能性。

审计程序 —— 评估重大错报风险

- 注册会计师对认定层次重大错报风险的评估应以获取的审计证据为基础，并可能随着不断获取审计证据而作出相应的变化。
- 如果通过实施进一步审计程序获取的审计证据与初始评估获取的审计证据相矛盾，注册会计师应当修正风险评估结果，并相应修改原计划实施的进一步审计程序。(CSA 1211.113)

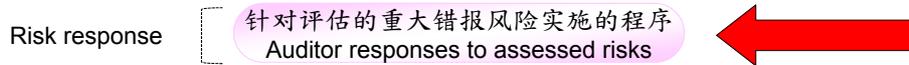


审计程序概要



审计程序 —— 针对风险实施的程序

- CSA 1101 已指明注册会计师应当
 - 评估财务报表层次(financial statement level) 的重大错报风险, 并根据评估结果确定总体应对措施 (overall responses) (CSA 1101.21)
 - 评估认定层次(assertion level)的重大错报风险, 并根据既定的审计风险水平和评估的认定层次重大错报风险确定可接受的检查风险水平(acceptable level of detection risk)。
 - 获取认定层次充分、适当的审计证据, 以便在完成审计工作时, 能够以可接受的低审计风险对财务报表整体发表审计意见。(CSA 1101.22)

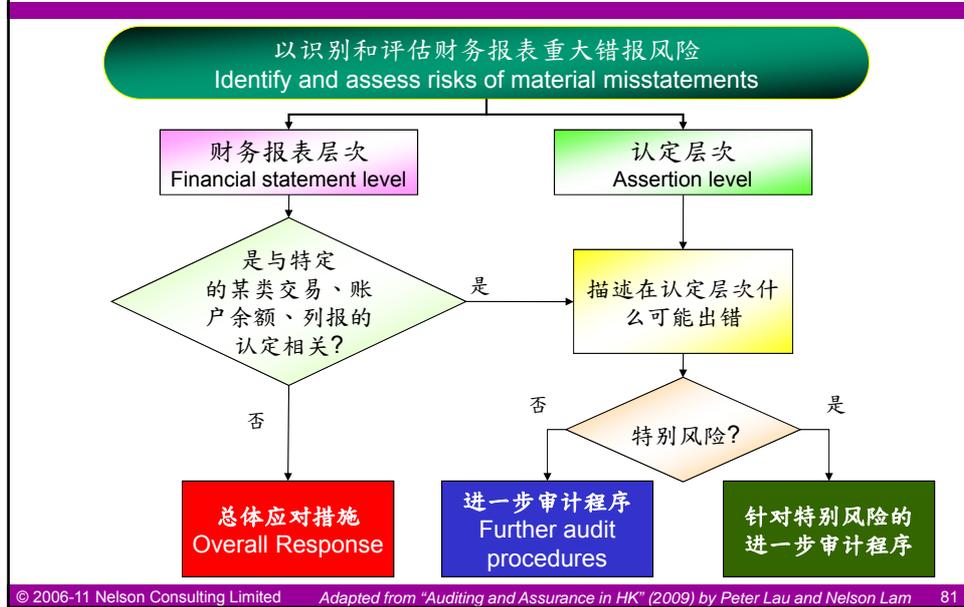


审计程序 —— 针对风险实施的程序



- CSA 1231 《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》具体要求注册会计师应当
 - 针对评估的财务报表层次重大错报风险
 - 确定总体应对措施 (overall responses),
 - 并针对评估的认定层次重大错报风险
 - 设计和实施进一步审计程序 (further audit procedures), 以将审计风险降至可接受的低水平。(CSA 1231.3)

审计程序 —— 针对风险实施的程序



审计程序 —— 针对风险实施的程序

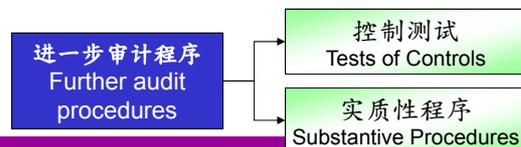
例子

- 注册会计师应当针对评估的财务报表层次重大错报风险确定下列总体应对措施：
 1. 向项目组强调在收集和评价审计证据过程中保持职业怀疑态度的必要性；
 2. 分派更有经验或具有特殊技能的审计人员，或利用专家的工作；
 3. 提供更多的督导；
 4. 在选择进一步审计程序时，应当注意使某些程序不被管理层预见或事先了解；
 5. 对拟实施审计程序的性质、时间和范围作出总体修改。(CSA 1231.5)

总体应对措施
Overall Response

审计程序 —— 针对风险实施的程序

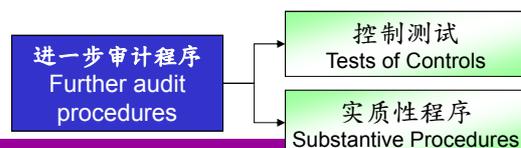
- 注册会计师应当
 - 针对评估的认定层次重大错报风险设计和实施进一步审计程序(further audit procedures), 包括
 - 审计程序的性质、时间和范围。
- 进一步审计程序是指
 - 注册会计师针对评估的各类交易、账户余额、列报（包括披露）认定层次重大错报风险实施的审计程序，包括
 - 控制测试 (tests of control)和
 - 实质性程序(substantive procedures)。 (CSA 1231.8)



© 2006-11 Nelson Consulting Limited

审计程序 —— 针对风险实施的程序

- 在设计进一步审计程序时，注册会计师应当考虑下列因素：
 1. 风险的重要性；
 2. 重大错报发生的可能性；
 3. 涉及的各类交易、账户余额、列报的特征；
 4. 被审计单位采用的特定控制的性质；
 5. 注册会计师是否拟获取审计证据，以确定内部控制在防止或发现并纠正重大错报方面的有效性。(CSA 1231.10)



© 2006-11 Nelson Consulting Limited

审计程序 —— 针对风险实施的程序

- 注册会计师应当根据对认定层次重大错报风险的评估结果，恰当选用
 - 实质性方案 (substantive approach) 或
 - 综合性方案 (combined approach)。
- 无论选择何种方案，注册会计师都应当对所有重大 (material) 的各类交易、账户余额、列报
 - 设计和实施实质性程序 (substantive procedures)。 (CSA 1231.11)

总体应对措施
Overall Response

进一步审计程序
Further audit
procedures

控制测试
Tests of Controls

实质性程序
Substantive Procedures

© 2006-11 Nelson Consulting Limited

审计程序 —— 针对风险实施的程序



- 注小型被审计单位可能不存在能够被注册会计师识别的控制活动，
 - 注册会计师实施的进一步审计程序可能主要是实质性程序(substantive procedures)。
- 在缺乏控制的情况下，注册会计师应当考虑
 - 仅通过实施实质性程序是否能够获取充分、适当的审计证据。 (CSA 1231.12)

总体应对措施
Overall Response

进一步审计程序
Further audit
procedures

控制测试
Tests of Controls

实质性程序
Substantive Procedures

© 2006-11 Nelson Consulting Limited

审计程序 —— 针对风险实施的程序

- 当存在下列情形之一时，注册会计师应当实施控制测试：
 - 在评估认定层次重大错报风险时，预期控制的运行是有效的 (an expectation of the operating effectiveness of controls);
 - 仅实施实质性程序不足以提供认定层次充分、适当的审计证据。(CSA 1231.26)



进一步审计程序
Further audit
procedures

控制测试
Tests of Controls

© 2006-11 Nelson Consulting Limited

87

审计程序 —— 针对风险实施的程序

- 注册会计师应当针对评估的重大错报风险设计和实施实质性程序，以发现认定层次的重大错报。
 - 实质性程序包括对各类交易、账户余额、列报的细节测试以及实质性分析程序。(CSA 1231.54)
- 注册会计师实施的实质性程序应当包括下列与财务报表编制完成阶段相关的审计程序：
 1. 将财务报表与其所依据的会计记录相核对；
 2. 检查财务报表编制过程中作出的重大会计分录和其他会计调整。
- 注册会计师对会计分录和其他会计调整检查的性质和范围，取决于被审计单位财务报告过程的性质和复杂程度以及由此产生的重大错报风险。(CSA 1231.56)

进一步审计程序
Further audit
procedures

实质性程序
Substantive Procedures

© 2006-11 Nelson Consulting Limited

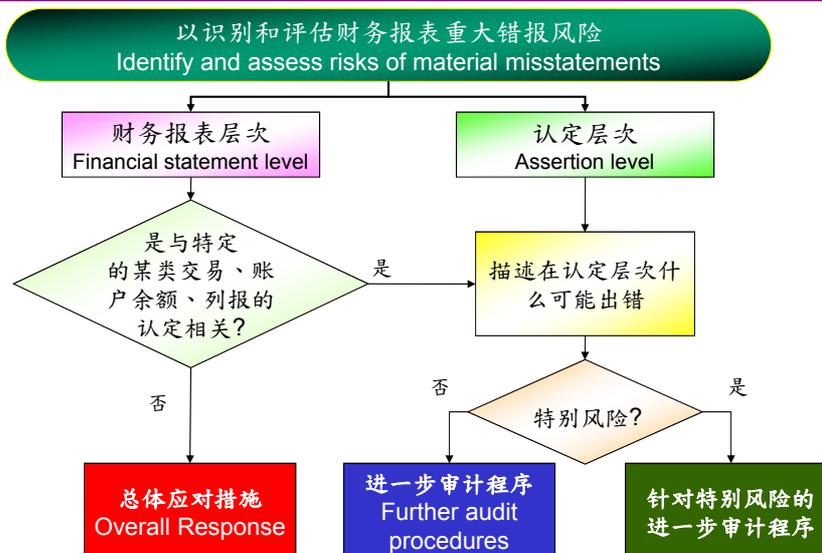
审计程序 —— 针对风险实施的程序

- 如果认为评估的认定层次重大错报风险是特别风险，注册会计师应当
 - 专门针对该风险实施实质性程序。(CSA 1231.57)
- 如果针对特别风险仅实施实质性程序，注册会计师应当
 - 使用细节测试 (tests of details)，或将
 - 细节测试和实质性分析程序 (substantive analytical procedures) 结合使用，
 以获取充分、适当的审计证据。(CSA 1231.58)

进一步审计程序
Further audit
procedures

针对特别风险的
进一步审计程序

审计程序 —— 针对风险实施的程序

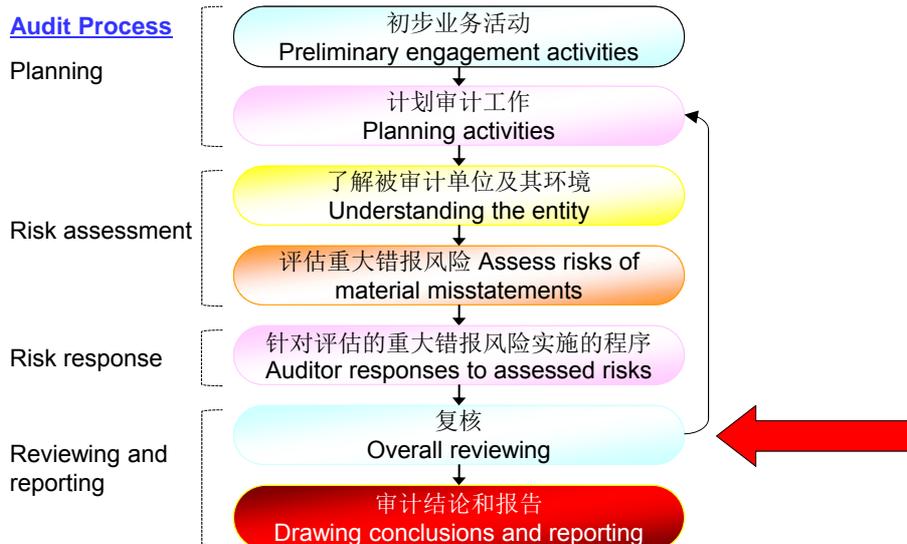


审计程序 —— 针对风险实施的程序

- 注册会计师应当
 - 实施审计程序，以评价财务报表总体列报(overall presentation)是否符合适用的会计准则和相关会计制度的规定。
 - 在评价财务报表总体列报时，考虑评估的认定层次重大错报风险。
 - 考虑财务报表是否正确反映财务信息及其分类，以及对重大事项的披露是否充分。(CSA 1231.72-74)



审计程序概要



审计程序 —— 评价审计证据

- 注册会计师应当
 - 根据实施的审计程序和获取的审计证据，
 - 评价对认定层次重大错报风险的评估是否仍然适当。
- 财务报表审计是一个累积和不断修正的过程。
- 随着计划的审计程序的实施，如果获取的信息与风险评估时依据的信息有重大差异，注册会计师应当
 - 考虑修正风险评估结果，
 - 并据以修改原计划的其他审计程序的性质、时间和范围。
(CSA 1231.75-76)



审计程序 —— 评价审计证据

- 在形成审计意见时，注册会计师应当
 - 从总体上评价是否已经获取充分、适当的审计证据，以将审计风险降至可接受的低水平。
 - 考虑所有相关的审计证据，包括能够印证财务报表认定的审计证据和与之相矛盾的审计证据。(CSA 1231.79)
- 如果对重大的财务报表认定没有获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当
 - 尽可能获取进一步的审计证据。
- 如果不能获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当出具
 - 保留意见或
 - 无法表示意见的审计报告。(CSA 1231.81)



中国审计概要

- 审计准则第1301号 – 审计证据
- 审计准则第1311号 – 存货监盘
- 审计准则第1312号 – 函证
- 审计准则第1331号 – 首次接受委托时对期初余额的审计
- 审计准则第1313号 – 分析程序
- 审计准则第1314号 – 审计抽样和其他选取测试项目的方法
- 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

- 审计准则第1322号 – 公允价值计量和披露的审计
- 审计准则第1323号 – 关联方
- 审计准则第1332号 – 期后事项
- 审计准则第1324号 – 持续经营
- 审计准则第1341号 – 管理层声明

审计证据

审计程序 —— 审计证据

- CSA 1301 《中国注册会计师审计准则第1301号 —— 审计证据》指明注册会计师应当保持职业怀疑态度，运用职业判断，评价审计证据的充分性 (sufficiency) 和适当性 (appropriateness)。
 - 审计证据的充分性是对审计证据数量的衡量，主要与注册会计师确定的样本量有关。
 - 审计证据的适当性是对审计证据质量的衡量，即审计证据在支持各类交易、账户余额、列报（包括披露，下同）的相关认定，或发现其中存在错报方面具有相关性和可靠性。
- 注册会计师需要获取的审计证据的数量受错报风险的影响。
 - 错报风险越大，需要的审计证据可能越多。
- 注册会计师需要获取的审计证据的数量也受审计证据质量的影响。
 - 审计证据质量越高，需要的审计证据可能越少。 (CSA 1231.7-9)

审计程序 —— 审计证据

- 注册会计师应当详细运用各类交易、账户余额、列报认定，作为评估重大错报风险以及设计与实施进一步审计程序的基础。
- 认定是指管理层对财务报表各组成要素的确认、计量、列报作出的明确或隐含的表达。
- 注册会计师对所审计期间的各类交易和事项 (classes of transactions and events) 运用的认定 (assertions) 通常分为下列类别：
 - 发生(occurrence)、
 - 完整性(completeness)、
 - 准确性(accuracy)、
 - 截止(cutoff)及
 - 分类(classification)。(CSA 1301.16-17)



Class of Transactions

Account Balances

Presentation and Disclosure

审计程序 —— 审计证据

- 注册会计师对期末账户余额 (account balances) 运用的认定通常分为下列类别：
 - 存在(existence)、
 - 权利和义务(rights and obligations)、
 - 完整性(completeness)及
 - 计价和分摊(valuation and allocation)。(CSA 1301.18)



Class of Transactions

Account Balances

Presentation and Disclosure

审计程序 —— 审计证据

- 注册会计师对列报 (presentation) 运用的认定通常分为下列类别：
 - 发生以及权利和义务(occurrence and rights and obligations) 、
 - 完整性(completeness) 、
 - 分类和可理解性(classification and understandability)及
 - 准确性和计价(accuracy and valuation)。(CSA 1301.19)



Class of Transactions

Account Balances

Presentation and Disclosure

中国审计概要

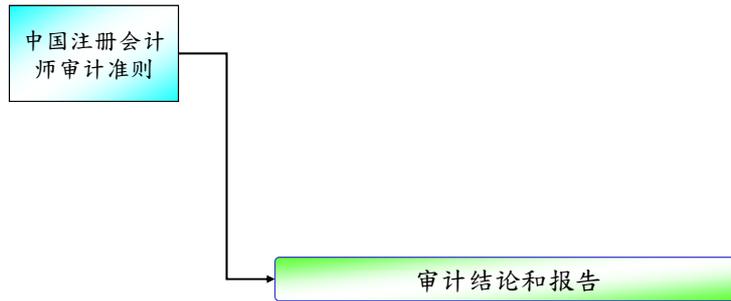
- 审计准则第1411号 – 考虑内部审计工作
- 审计准则第1421号 – 利用专家的工作

中国注册会计师
审计准则

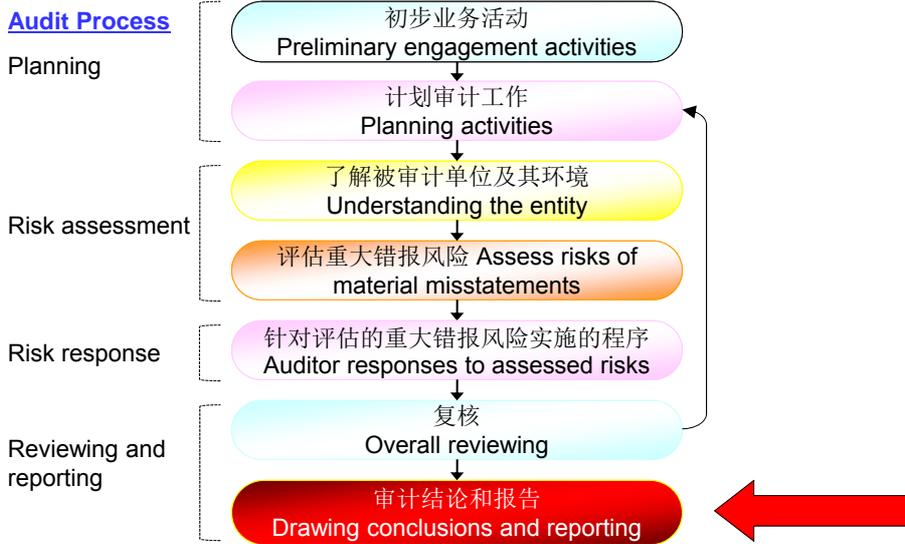
利用他人的工作

中国审计概要

- 审计准则第1501号 – 审计报告
- 审计准则第1502号 – 非标准审计报告
- 审计准则第1511号 – 比较数据
- 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



审计程序概要



审计程序 —— 审计结论和报告

- CSA 1501 《中国注册会计师审计准则第1501号——审计报告》指明审计报告，是指
 - 注册会计师根据中国注册会计师审计准则的规定，在实施审计工作的基础上对被审计单位财务报表发表审计意见的书面文件。(CSA 1501.3)
- 注册会计师应当
 - 在审计报告中清楚地表达对财务报表的意见，并对出具的审计报告负责。
 - 将已审计的财务报表附于审计报告后。(CSA 1501.4-5)



审计程序 —— 审计结论和报告

- CSA 1502 《中国注册会计师审计准则第1502号——非标准审计报告》非标准审计报告，是指
 - 标准审计报告以外的其他审计报告，包括
 - 带强调事项段 (emphasis of matters) 的无保留意见的审计报告和
 - 非无保留意见的审计报告。
- 非无保留意见的审计报告包括
 - 保留意见(qualified opinion)的审计报告、
 - 否定意见 (adverse opinion) 的审计报告和
 - 无法表示意见 (disclaimer opinion) 的审计报告。(CSA 1502.3)



审计程序 —— 审计结论和报告

- 当存在下列情形之一时，如果认为对财务报表的影响是重大的或可能是重大的，注册会计师应当出具非无保留意见的审计报告：
 - 注册会计师与管理层在被审计单位会计政策的选用、会计估计的作出或财务报表的披露方面存在分歧；
 - 审计范围受到限制。(CSA 1502.10)



审计程序 —— 审计结论和报告

- 注册会计师应当出具非无保留意见的审计报告：

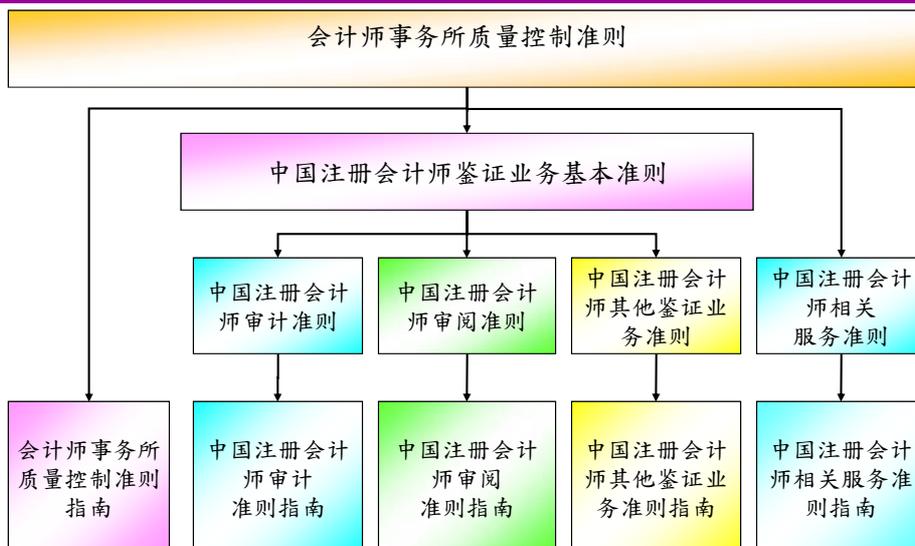
影响	虽影响重大，但财务报表整体是公允的	可能产生的影响非常重大和广泛
情形		
审计范围受到限制 (limitation of scope)	保留意见 (不至于出具否定意见) Qualified (except for limitation) Opinion	无法表示意见 Disclaimer Opinion
与管理层存在分歧 (disagreement with management)	保留意见 (不至于出具无法表示意见) Qualified (except for disagreement) Opinion	否定意见 Adverse Opinion

今天讨论的重点

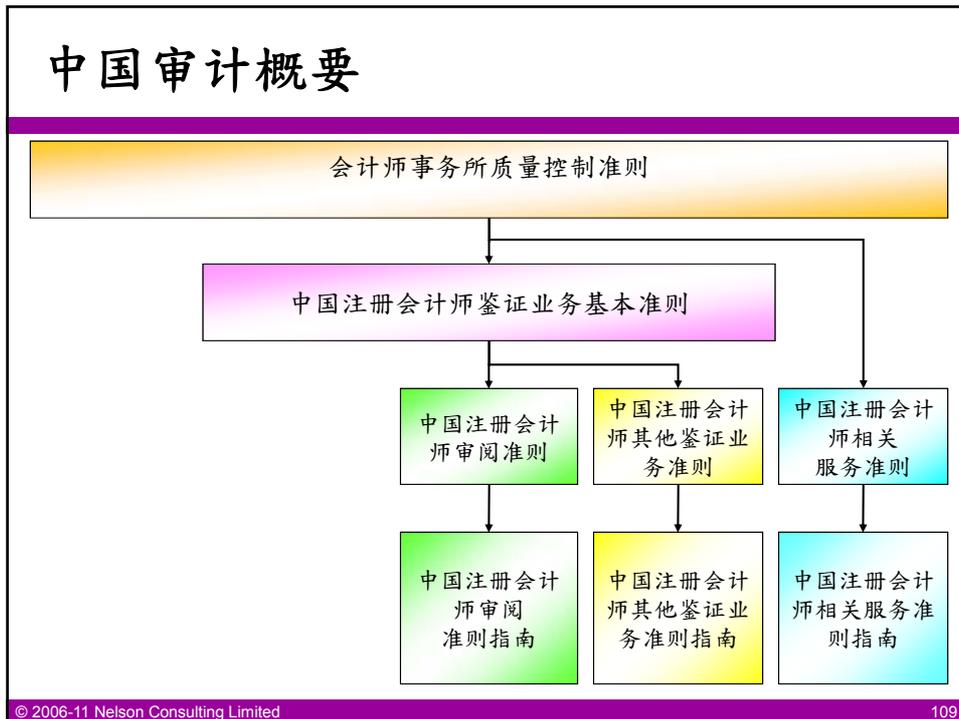
审阅、其他鉴证及相关服务业务



中国审计概要



中国审计概要



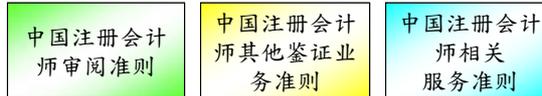
中国审计概要

审阅 (Review engagement)

- 审阅准则第2101号 – 财务报表审阅
- 审阅准则第2101号 – 财务报表审阅

其他鉴证业务 (Other assurance)

- 其他鉴证业务准则第3101号 – 历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务



相关服务 (Related services)

- 相关服务准则第4101号 – 对财务信息执行商定程序
- 相关服务准则第4111号 – 代编财务信息

今天讨论的重点

发展趋势



中国审计概要

Reference:

- 中国注册会计师协会网站 (<http://www.cicpa.org.cn>)
- 《浅谈我国审计准则的国际趋同问题》，王婧, 2007
- 《我国新审计准则体系与国际审计准则体系之异同》，倪慧萍, 中国农业会计, 2006
- 《审计准则国际趋同的整体构想》，中国注册会计师协会, 2005



中国审计发展趋势

• 国际趋同带来中国审计的问题

1. 增加审计工作量带来的矛盾
2. 对审计职业判断的忽略:
 - 审计职业判断如此重要, 又容易受判断个体的影响, 但是新审计准则中并没有对“职业判断”这一术语给出定义。
3. 潜在的知识缺陷:
 - 执行新审计准则需要注册会计师具有扎实的专业基础、较高的专业判断能力和风险评估能力及职业道德, 注册会计师在这些方面还有待加强。



中国审计发展趋势

When will China follow?

- 中国审计准则国际趋同是方向, 是世界经济一体化下的必然趋势
 - 趋同并不等于完全相同, 在审计准则的建设与发展中是允许出现差异, 同时还可以结合我国国情积极创新的, 对于有利的差异应积极完善, 对于不利的差异应积极改进。
- IAASB在2009年初完成明晰项目(Clarity Project)
 - 明晰项目旨在澄清对审计师的工作要求, 提高准则理解和执行的一致性。
 - IAASB表示, 明晰项目完成后, 将留出两年的平稳过渡期, 给有关各方提供了充分的准备时间, 一方面便于各国准则制定机构翻译和修订本国审计准则, 保持趋同, 另一方面便于监管机构和审计师了解和熟悉明晰项目准则, 有利于准则的顺利实施。



中国审计发展趋势

- 在2009年底至2010年初，中国注册会计师协会分别发布了四批38项审计准则的修订征求意见稿
 - 第一批九项 (2009年12月11日)、
 - 第二批十项 (2009年12月30日)、
 - 第三批十项 (2010年1月15日)和
 - 第四批九项 (2010年1月28日)。



© 2006-11 Nelson Consulting Limited

115

中国审计发展趋势

- 中国注册会计师协会会协〔2010〕6号：
 - 为了保持与国际准则的持续全面趋同，进一步规范注册会计师执业行为，提高执业质量，维护社会公众利益，针对国际审计准则的新变化以及我国审计实务需要解决的新问题，我会正在对中国注册会计师审计准则进行全面修订。
 - 中注协将根据各方反馈意见对征求意见稿进行修改完善，并进行第二次公开征求意见。
 - 修订后的审计准则计划于2010年6月正式发布，2011年1月1日起正式实施。



© 2006-11 Nelson Consulting Limited

116

中国审计发展趋势

- 中国注册会计师协会会协（2009）75号附件10:
 - 本次修订的主要变化:

审计准则第1153号——向治理层和管理层通报内部控制缺陷 (ISA 265)

- 对15项准则的内容进行实质性修订
- 并制定1项新的准则
- 对全部准则按照新体例进行改写(净22项或总计38项)



© 2006-11 Nelson Consulting Limited

117

中国审计发展趋势

- 中国注册会计师协会会协（2009）75号附件10:
 - 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。
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。
5. 第五章“附则”，说明准则的施行日期。



© 2006-11 Nelson Consulting Limited

118

中国审计发展趋势

- 2010年8月25日，中国注册会计师协会会协（2010）58号发布
 - 《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》等38项审计准则征求意见稿的通知
- 2010年10月31日，财政部新闻办公室公布
 - 中国审计准则委员会会议在10月31日在北京举行。
 - 会议审议原则通过了中国注册会计师协会修订的38项审计准则，经进一步修改完善后将由财政部正式发布，并于2012年1月1日起施行。
 - 新审计准则实现了与国际审计准则的持续全面趋同，是注册会计师行业实施国际趋同战略取得的又一项重大成果，为加快推进行业国际化发展提供了重要的技术支持。



中国审计概要 —— 执业准则

内地(中国注册会计师)审计准则征求意见稿

香港审计准则

• CSQC 5101 质量控制准则	HKSQC 1
• CSA 1101 注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求	HKSA 200
• CSA 1111 就审计业务约定条款达成一致意见	HKSA 210
• CSA 1121 对财务报表审计实施的质量控制	HKSA 220
• CSA 1131 审计工作底稿	HKSA 230
• CSA 1141 财务报表审计中与舞弊相关的责任	HKSA 240
• CSA 1142 财务报表审计中对法律法规的考虑	HKSA 250
• CSA 1151 与治理层的沟通	HKSA 260
• CSA 1152 通报内部控制的缺陷	HKSA 265 <input checked="" type="checkbox"/>
• CSA 1153 前后任注册会计师的沟通	<input type="checkbox"/>
• CSA 1201 计划审计工作	HKSA 300
• CSA 1211 通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险	HKSA 315
• CSA 1221 计划和执行审计工作时的重要性	HKSA 320 <input checked="" type="checkbox"/>
• CSA 1231 针对评估的重大错报风险采取的应对措施	HKSA 330
• CSA 1241 对被审计单位使用服务机构的考虑审计准则	HKSA 402 <input type="checkbox"/>

中国审计概要 —— 执业准则

内地(中国注册会计师)审计准则征求意见稿

香港审计准则

• CSA 1251 评价审计过程中识别出的错报	HKSA 450 <input checked="" type="checkbox"/>
• CSA 1301 审计证据	HKSA 500
• CSA 1311 对存货等特定项目获取审计证据的特殊要求	HKSA 501
• CSA 1312 函证	HKSA 505
• CSA 1331 首次审计业务涉及的期初余额	HKSA 510
• CSA 1313 分析程序	HKSA 520
• CSA 1314 审计抽样	HKSA 530
• CSA 1321 审计会计估计 (包括公允价值会计估计) 和相关披露	HKSA 540 <input type="checkbox"/>
• CSA 1323 关联方	HKSA 550
• CSA 1332 期后事项	HKSA 560
• CSA 1324 持续经营	HKSA 570
• CSA 1341 书面声明	HKSA 580
• CSA 1401 对集团财务报表审计的特殊考虑	HKSA 600 <input checked="" type="checkbox"/>
• CSA 1411 利用内审计人员的工作	HKSA 610
• CSA 1421 利用专家的工作	HKSA 620 <input type="checkbox"/>

中国审计概要 —— 执业准则

内地(中国注册会计师)审计准则征求意见稿

香港审计准则

• CSA 1501 对财务报表形成审计意见和出具审计报告	HKSA 700 <input type="checkbox"/>
• CSA 1502 在审计报告上发表非无保留意见	HKSA 705 <input type="checkbox"/>
• CSA 1503 在审计报告中增加强调事项段和其他事项段	HKSA 706 <input type="checkbox"/>
• CSA 1511 比较信息：对应数据和比较财务报表	HKSA 710
• CSA 1521 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	HKSA 720
• CSA 1601 对按照特殊目的框架编制的财务报表审计的特殊考虑	HKSA 800 <input type="checkbox"/>
• CSA 1603 对单一财务报表和财务报表的特定要素、账户或项目审 计的特殊考虑	HKSA 805 <input type="checkbox"/>
• CSA 1604 对简要财务报表出具报告的业务	HKSA 810 <input type="checkbox"/>

CSA 1152 通报内部控制的缺陷

- 注册会计师的目标是，向治理层和管理层恰当通报注册会计师在审计过程中识别出的，根据职业判断认为足够重要从而值得治理层和管理层各自关注的内部控制缺陷。

内部控制缺陷 (Deficiency in internal control) :

- 是指在下列任一情况下内部控制存在的缺陷：
 1. 某项控制的设计、执行或运行不能及时防止或发现并纠正财务报表错报；
 2. 缺少用以及时防止或发现并纠正财务报表错报的必要控制。

值得关注的内部控制缺陷:

- 是指注册会计师根据职业判断，认为足够重要从而值得治理层关注的内部控制的一个缺陷或多个缺陷的组合。



CSA 1152 通报内部控制的缺陷

- 注册会计师应当以书面形式及时向治理层通报审计过程中识别出的值得关注的内部控制缺陷。
- 注册会计师应当在值得关注的内部控制缺陷的书面沟通文件中包括：
 1. 对缺陷的描述 (description) 以及对其潜在影响 (potential effects) 的解释；
 2. 使治理层和管理层能够了解沟通背景充分的信息。



ISA/HKSA 320 and 450 Materiality

- The following benchmarks are required to set for the materiality in accordance with clarified ISAs/HKSAs:

Example of a firm:

According to their own materiality calculation plan, say Overall Materiality

Materiality for the financial statements as a whole

Performance Materiality
= Overall Materiality x 80%

Performance materiality

Clearly Trivial Level
= Overall Materiality x 5%

Clearly Trivial

CSA 1221 and 1251 重要性

- The following benchmarks are required to set for the materiality in accordance with clarified ISAs/HKSAs:

在制定总体审计策略时，注册会计师应当确定财务报表整体的重要性

财务报表整体的重要性

应当确定实际执行的重要性，以评估重大错报风险并确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围

实际执行的重要性

设定的某一金额，低于该金额的错报视为明显微小

错报明显微小

ISA/HKSA 600

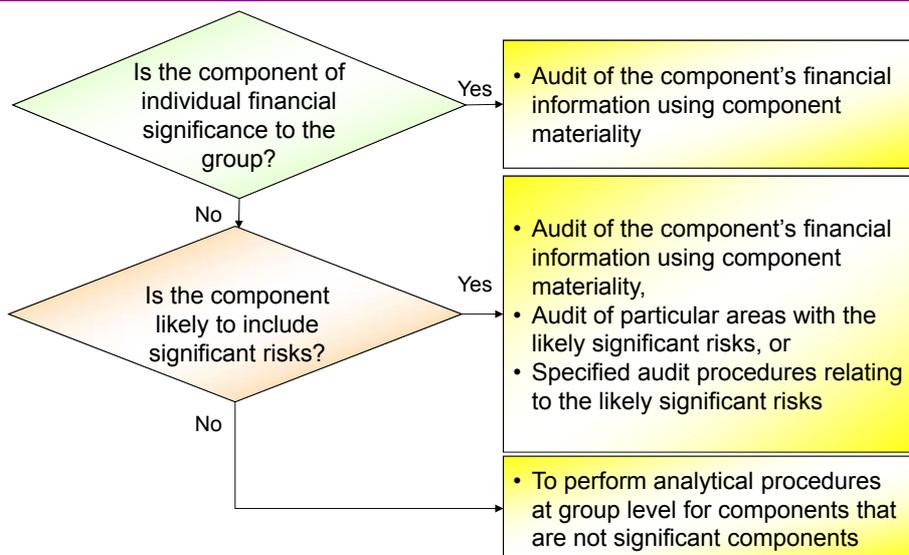
Special Considerations in Group Audits



- Acceptance and continuance in group audits
- Overall group audit strategy, group audit plan and materiality
- Understanding the entity's components and group-wide controls
- Understanding the consolidation process
- Understanding component auditors
- Identify significant components
- Significant components
- Consolidation process
- Subsequent events
- Communication with component auditor
- Evaluating audit evidence

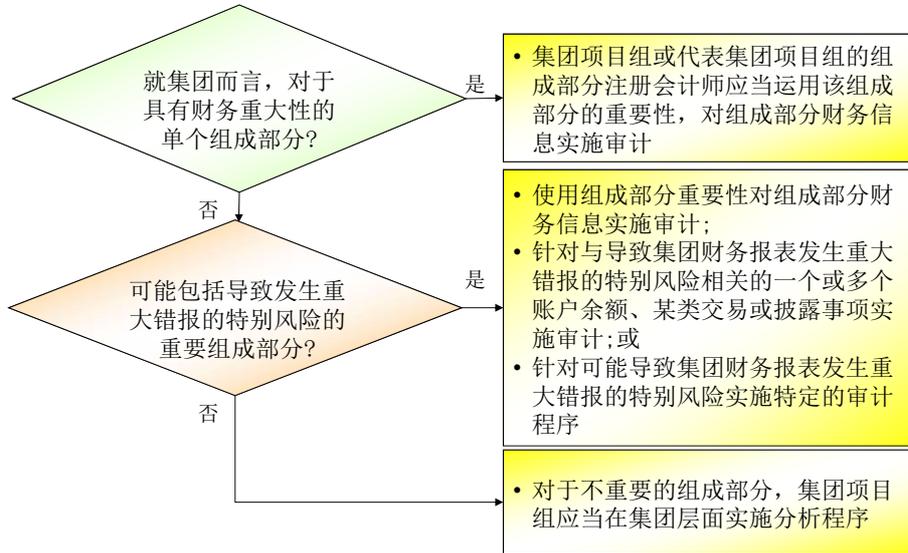
© 2006-11 Nelson Consulting Limited Adapted from "Auditing and Assurance in HK" (2009) by Peter Lau and Nelson Lam 127

ISA/HKSA 600



© 2006-11 Nelson Consulting Limited Adapted from "Auditing and Assurance in HK" (2009) by Peter Lau and Nelson Lam 128

CSA 1401 对集团报表审计的特殊考虑



© 2006-11 Nelson Consulting Limited Adapted from "Auditing and Assurance in HK" (2009) by Peter Lau and Nelson Lam 129

中国审计发展趋势

财政部(2010年7月21日):

《关于推动大中型会计师事务所
采用特殊普通合伙组织形式的暂
行规定》



- 采用特殊普通合伙组织形式的会计师事务所,
 - 一个合伙人或者数个合伙人在执业活动中因故意或者重大过失造成合伙企业债务的, 应当承担无限责任或者无限连带责任, 其他合伙人以其在合伙企业中的财产份额为限承担责任。
 - 合伙人在执业活动中非因故意或者重大过失造成的合伙企业债务以及合伙企业的其他债务, 由全体合伙人承担无限连带责任。(第二条)

© 2006-11 Nelson Consulting Limited

130

中国审计发展趋势

财政部(2010年7月21日):

《关于推动大中型会计师事务所采用特殊普通合伙组织形式的暂行规定》



- 大型会计师事务所应当于**2010年12月31日**前改制为特殊普通合伙组织形式;
 - 大型会计师事务所是指在 等方面居于行业领先地位, 能够为我国企业“走出去”提供国际化综合服务, 行业排名前**10**位左右的会计师事务所。
- **鼓励**中型会计师事务所于**2011年12月31日**前改制为特殊普通合伙组织形式。
 - 中型会计师事务所是指在 等方面具有较高水准, 能够为大中型企事业单位、上市公司提供专业或综合服务, 行业排名前**200**位左右的会计师事务所(不含大型会计师事务所)。(第三和四条)

中国审计发展趋势

- 北京注协与香港会计师公会签署“建立京港中小会计师事务所联盟合作意向书”
 - 北京注协:
 - 为了推动京港两地注册会计师行业进一步加深合作, 搭建起中小会计师事务所合作平台, 实现两地中小会计师事务所互利双赢, **2011年5月28日**, 北京注册会计师协会与香港会计师公会在港签署“建立京港中小会计师事务所联盟合作意向书”
 - HKICPA:
 - By signing the letter of intent, the two institutes agreed to establish an alliance to foster communications, exchange technical knowledge, expertise, training and business development opportunities between Hong Kong's and Beijing's accountancy profession and CPA firms



中国审计工作坊

2011.10



Lam Chi Yuen, Nelson 林智遠

nelson@nelsoncpa.com.hk

www.NelsonCPA.com.hk

www.Facebook.com/NelsonCPA

© 2006-11 Nelson Consulting Limited

133