

# 修订说明

## 一、修订的背景

大力提高审计质量、有效防范和化解审计风险、服务经济社会健康发展，已成为注册会计师行业当前和未来一段时期改革发展的重要任务。当今，注册会计师面临复杂的财务报告环境，企业管理层舞弊手法不断创新、花样层出不穷且更为隐蔽。一方面由于在于宏观经济下行导致企业面临更高的业绩压力，提高了企业管理层进行财务舞弊的动机；另一方面由于会计准则、商业模式、科技发展的多重作用，财务报表复杂程度越来越高，涉及主观判断和估计的事项越来越多，增加了企业财务报告舞弊的空间。

在上述背景下，修订中国注册会计师审计准则问题解答，加强对注册会计师执业的指导，帮助其识别、评估和应对因舞弊导致的财务报表重大错报风险，提高审计质量，显得尤为重要。

## 二、修订的总体原则

### （一）针对性原则

本次修订立足于我国注册会计师当前面临的财务报告环境，旨在解决审计实务存在的突出问题，对注册会计师执行审计准则不到位的环节予以提示，对审计实务的难点和薄弱环节提供可操作的指引，帮助注册会计师识别、评估和应对因舞弊导致的财务报表重大错报风险，提高审计质量。

根据这一原则，我们有针对性地选择了职业怀疑、函证、收入确认、关联方、货币资金审计五项审计准则问题解答进行修订。

## **（二）先进性原则**

本次修订吸收了国际审计准则和国际会计师职业道德守则的最新成果，对审计实务中好的做法予以提炼总结，创新审计技术和方法，特别注重充分利用信息技术以提高注册会计师应对财务报表舞弊的能力。同时，对新型函证方式和渠道、银行账户资金池安排等创新领域，为注册会计师如何实施审计程序提供指引，填补空白。

## **（三）指导性原则**

本次修订在中国注册会计师审计准则的框架下，对财务报告舞弊手法予以分析和揭示，对舞弊风险因素和迹象予以提示，对注册会计师可以实施的应对舞弊风险的程序提供细化指导，同时注重审计程序的可操作性，旨在帮助注册会计师更好地理解 and 执行审计准则中的相关规定，将审计准则的规定贯彻执行到位。

## **三、修订过程**

### **（一）立项研究阶段**

根据财政部关于提升会计师事务所审计质量的统一部署，我们于2019年7月成立项目组，由中注协人员和实务界的专家组成，立项研究修订相关审计准则问题解答。

### **（二）起草初稿阶段**

在立项研究的基础上，项目组起草了审计准则问题解答初稿。在起草的过程中，我们积极发挥项目组集体力量，通过讨论、专家咨询等方式，力求全面、科学、细致地考虑相关事项。

### **（三）研讨论证阶段**

为了确保初稿的起草质量，充分听取各方对审计准则问题解答的意见和建议，我们于2019年9月邀请政府相关部门和实务界的代表，

对五项审计准则问题解答文本初稿进行论证。我们在整理、研究、吸收此次论证意见的基础上，对初稿作出修改完善，形成征求意见稿。

#### **四、修订的主要内容**

##### **（一）关于《中国注册会计师审计准则问题解答第1号——职业怀疑》**

###### **1. 强调注册会计师保持职业怀疑的必要性**

征求意见稿运用舞弊“三角”理论，结合我国资本市场的实际情况，从舞弊的动机或压力、机会、态度或借口等三个方面分析了当前的财务报告环境，进一步强调注册会计师保持职业怀疑对于识别、评估和应对因舞弊导致的财务报表重大错报风险的必要性，细化对注册会计师执业的指导。

###### **2. 提示可能妨碍注册会计师保持职业怀疑的情形**

心理学的研究成果表明，无意识的偏见妨碍人们正确认知事物。无意识偏见包括八种情形，即过分注重易获取信息的偏见、证实偏见、过度自信偏见、锚定偏见、自动生成偏见、从众偏见、代表性偏见（刻板印象）和选择性认知偏见（先入为主）。征求意见稿引入了这八种无意识偏见，提示注册会计师无意识偏见可能影响其保持职业怀疑，从而影响审计质量。

###### **3. 增加注册会计师遵循职业道德基本原则和保持职业怀疑的关系**

征求意见稿指出职业怀疑与职业道德基本原则是相互关联的。在财务报表审计中，遵循职业道德基本原则，有助于注册会计师保持职业怀疑。

###### **4. 增加保持职业怀疑和识别财务报告舞弊之间存在的联系**

征求意见稿强调注册会计师在考虑由于舞弊导致的重大错报风险时，保持职业怀疑尤为重要。注册会计师需要从实施舞弊的动机或压力、实施舞弊的机会和为舞弊寻求借口这三个方面，评价被审计单位的舞弊风险因素，以识别和评估舞弊导致的重大错报风险。

## **5. 增加注册会计师对会计估计和判断进行审计时保持职业怀疑的指引**

由于会计准则、商业模式、科技发展的多重作用，财务报表复杂程度越来越高，涉及的主观判断和估计事项越来越多，这对注册会计师的审计工作构成挑战。征求意见稿针对注册会计师审计会计估计和判断时如何保持职业怀疑增加了指引。

### **(二)关于《中国注册会计师审计准则问题解答第2号——函证》**

#### **1.对注册会计师评估函证可靠性提供进一步指引**

针对近年来函证可靠性存在的问题，征求意见稿对注册会计师控制函证过程、评估函证结果可靠性提供进一步指引，提示注册会计师关注被询证对象的独立性和客观性，充实了注册会计师需要关注的舞弊风险迹象。

针对审计实务中，具体函证工作由经验较少的审计助理人员完成，因而未能发现和恰当处理函证中出现的异常迹象，错失发现财务报告舞弊的情形，征求意见稿提示注册会计师加强对审计助理人员所做工作的指导、监督和复核。

#### **2. 提示替代程序的局限性**

根据《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》，如果注册会计师认为取得积极式函证回函是获取充分、适当的审计证据的必要程序，则替代程序不能提供注册会计师所需要的审计证据。这些情

况可能包括：（1）可获取的佐证管理层认定的信息只能从被审计单位外部获得；（2）存在特定舞弊风险因素，例如，管理层凌驾于内部控制之上，员工和（或）管理层串通使注册会计师不能信赖从被审计单位获取的审计证据。在这些情况下，如果未获取回函，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定，确定其对审计工作和审计意见的影响。审计实务中，存在不当依赖函证替代程序的情况，征求意见稿对这一不符合审计准则要求的做法予以提示。征求意见稿还提示注册会计师应对所有未回函项目实施替代程序，而不能仅在未回函项目中再抽样实施替代程序。

### **3. 提示注册会计师对回函差异进行恰当的调查处理**

针对函证实务中对回函差异调查处理不到位的问题，征求意见稿提示注册会计师认真贯彻《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》和《中国注册会计师审计准则第 1314 号——审计抽样》的规定。对样本中识别出的错报，注册会计师应当调查错报的原因，并根据样本错报推断总体中存在的错报。注册会计师同时应当考虑针对未列入测试范围的剩余部分中可能存在的错报单独或者连同其他错报是否可能导致财务报表整体存在重大错报。

### **4. 对信息技术环境下注册会计师实施函证程序的创新方式提供进一步指引**

随着信息技术的进步和发展，函证过程采用信息技术的安全性和可靠性逐步成熟，注册会计师可能通过直接访问被询证者网站查询询证信息，也可能通过电子询证函平台实施函证程序。征求意见稿对这些创新方式提供了指引。要点如下：

(1) 如果注册会计师通过被询证者直接提供的信息（如网址、服务器地址、用户名、登录密码等）登录被询证者官方或指定网站（或服务器等）直接查询询证信息，符合函证的要求。

(2) 注册会计师通过被审计单位在被询证者（如银行、证券公司、其他非银行金融机构及其他机构等）账户名或用户名、登录密码等查询获取的信息不符合函证程序的要求，属于检查程序。

(3) 需要注意的是，由于直接访问被询证者网站的方式所能查询的信息本身可能不完整，除了评估通过直接访问被询证者网站的方式所获取的信息的可靠性外，注册会计师还需要评估通过直接访问被询证者网站的方式所获取的信息的完整性，并考虑实施其他审计程序以获取被询证项目充分、适当的审计证据。

(4) 如果电子询证函平台安全可靠，注册会计师可以采取该方式发送并收回询证函。征求意见稿还对注册会计师使用该方式时应当注意的事项和相应的工作底稿要求提供了指引。

### **（三）关于《中国注册会计师审计准则问题解答第4号——收入确认》**

#### **1.揭示被审计单位实施收入舞弊的新手法**

针对近年来资本市场收入舞弊案例，征求意见稿对被审计单位实施收入舞弊的新手法进行了归纳和充实。利用虚假的资金回笼配合虚构销售交易是较为隐蔽的舞弊手法，不易被注册会计师发现。征求意见稿详细说明了该种手法的基本舞弊逻辑以及具体舞弊方法，以指导注册会计师有效识别虚假销售收入。

#### **2.对注册会计师有效识别收入舞弊风险迹象予以方法上的指导**

洞悉收入舞弊风险迹象，有助于注册会计师识别舞弊风险。征求

意见稿对注册会计师有效识别收入舞弊风险迹象予以方法上的指导。首先，提示注册会计师跳出会计账簿资料的狭窄视野，在充分了解被审计单位业务模式并理解业务逻辑的基础上，从更高的视角识别收入舞弊风险迹象；其次，提示注册会计师用联系的观点识别收入舞弊风险迹象，将收入、资金、关联方等各方面信息联系起来综合考虑。例如，收入舞弊往往需要资金回笼配合，注册会计师需要对被审计单位资金方面的异常情况保持警觉。

### **3.对注册会计师实施延伸检查程序应对收入舞弊风险提供细化指导**

《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》要求注册会计师针对舞弊风险，设计和实施有针对性的应对程序，提高审计程序的不可预测性。如果对收入真实性存在重大疑虑，且通过常规审计程序无法应对舞弊风险以获取充分、适当审计证据，注册会计师需要考虑实施延伸检查程序。征求意见稿对延伸检查程序的含义、需要实施延伸检查程序的情形、延伸检查程序的具体实施以及无法实施延伸检查程序时的处理进行了详细阐述，为注册会计师应对收入舞弊风险提供了细化指导。

#### **（四）关于《中国注册会计师审计准则问题解答第 6 号——关联方》**

##### **1.增加了对存在具有支配性影响的关联方的指引**

很多舞弊行为都是在具有支配性影响的关联方操纵下实施的。结合我国资本市场实际情况，征求意见稿提示注册会计师在评估是否存在具有支配性影响的关联方时，需要考虑控股股东和实际控制人。

##### **2.对被审计单位通过关联方实施舞弊的手法及隐瞒关联方关系**

## 或交易的迹象予以充实

基于资本市场中的舞弊案例，征求意见稿补充完善了被审计单位通过关联方实施舞弊的手法。例如，被审计单位与关联方串通舞弊或实际控制人凌驾于被审计单位内部控制，或者利用被审计单位内部控制缺陷侵占被审计单位资产。征求意见稿提示注册会计师在实务中按照审计准则的要求保持职业怀疑，关注交易的商业理由是否具有合理性。

### 3.为注册会计师识别和应对与关联方关系及其交易相关的舞弊风险提供细化指导

对于注册会计师识别出的与关联方关系及其交易相关的舞弊风险或舞弊迹象，结合目前的商业环境和审计技术工具，增加了注册会计师可以考虑实施的审计程序，包括：（1）强调关注实际控制人或控股股东的财务状况、资金需求、来源以及与被审计单位之间重大的资金交易；（2）利用数据分析工具，设置特定分析条件对被审计单位的交易信息进行分析，识别是否存在管理层未向注册会计师披露的关联方关系和交易；（3）以大股东、实际控制人、关键管理人员为起点，通过网络技术或者第三方商业信息服务机构实施背景调查等。

## （五）关于《中国注册会计师审计准则问题解答第12号——货币资金审计》

### 1.充实注册会计师在货币资金审计中需要关注和保持警觉的事项或情形

征求意见稿充实了注册会计师在货币资金审计中需要关注和保持警觉的事项或情形，例如被审计单位的经营风险和债务风险，如受限货币资金占比较高、频繁的票据贴现、存在大量货币资金的情况下

频繁发生债务违约或无法按期偿还债务等。注册会计师还需要关注以及被审计单位控股股东的资金状况及有可能产生关联资金占用情形，如频繁的股权质押（冻结）且累计被质押（冻结）的股权占总股本比例较高、首次公开发行新股公司申报期内持续现金分红、与实际控制人、银行（或财务公司）签订集团现金管理账户协议的情形等。

## **2.对注册会计师应对货币资金舞弊提供进一步指引**

征求意见稿对注册会计师应对货币资金舞弊提供进一步指引，包括如何实施审计程序检查外币银行账户的完整性和银行对账单的真实性。

## **3.对网络银行业务和第三方支付业务情形下注册会计师需要关注和考虑的事项提供指引**

随着信息技术在企业中的应用以及银行的业务创新，被审计单位在货币资金管理、核算、结算等方面发生新的变化，如出现网银业务，以及支付宝、微信等第三方支付业务。针对以上情形，征求意见稿增加了相应的内容，提示注册会计师需要关注和考虑的事项。

## **4.对注册会计师利用数据分析等技术应对货币资金舞弊风险提供指引**

信息技术的发展，使得数据分析等技术在审计领域的应用更为广泛，征求意见稿增加了相关指引，规定如果评估的舞弊风险较高，注册会计师在对货币资金发生额实施审计时，可以利用数据分析等技术，选取特定账户对比银行对账单上的收付款流水与被审计单位银行存款日记账的收付款信息是否一致。

## **5.对如何审计银行账户资金池安排提供细化指引**

银行账户资金池安排容易导致财务报表重大错报风险。征求意见

稿对于注册会计师如何审计资金池安排提供了细化指引，包括设计审计程序识别资金池安排、考虑其合法性、资金池资金的安全性及其在财务报表上列报的恰当性、资金池安排是否为了配合虚假销售等。

## 五、征求意见的主要问题

### **（一）关于《中国注册会计师审计准则问题解答第 1 号——职业怀疑》**

1. 征求意见稿引入了妨碍注册会计师保持职业怀疑的八种偏见，你认为是否适当？

2. 针对我国资本市场实践，征求意见稿对舞弊的动机或压力、机会、态度或借口等三个方面舞弊风险因素的归纳是否适当？

### **（二）关于《中国注册会计师审计准则问题解答第 2 号——函证》**

1. 你认为，征求意见稿对注册会计师通过直接访问被询证者网站获取询证信息和通过电子询证函平台实施函证程序的规定是否适当？

2. 你认为，征求意见稿对注册会计师评估函证可靠性的指引是否足够？

### **（三）关于《中国注册会计师审计准则问题解答第 4 号——收入确认》**

1. 你认为，征求意见稿对注册会计师实施延伸检查程序的指引是否可行，是否适当？

2. 你认为，被审计单位还有哪些实施收入舞弊的手法？

3. 你认为，还有哪些审计程序（包括数据分析技术）可以识别虚假销售收入？

### **（四）关于《中国注册会计师审计准则问题解答第 6 号——关联**

方》

1. 你认为，征求意见稿对存在支配性影响关联方的指引是否足够？

2. 你认为，在应对与关联方及其交易有关的舞弊风险时，还可能实施哪些审计程序？

**（五）关于《中国注册会计师审计准则问题解答第 12 号——货币资金审计》**

1. 你认为，征求意见稿对银行账户资金池安排审计的指引是否适当？

2. 你认为，在货币资金审计领域，注册会计师还可能运用哪些数据分析技术？