

注册制下创新试点红筹企业财务报告 差异调节信息和补充财务信息审计指引

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师执行注册制下创新试点红筹企业财务报告差异调节信息和补充财务信息审计业务，明确工作要求，保证执业质量，根据中国注册会计师审计准则的规定，制定本指引。

第二条 本指引所称注册制下创新试点红筹企业财务报告差异调节信息，是指注册制下创新试点红筹企业（以下简称被审计单位）根据注册制下创新试点红筹企业财务报告信息披露有关规定要求提供、按照中国企业会计准则调整的差异调节信息。

本指引所称注册制下创新试点红筹企业财务报告补充财务信息，是指被审计单位根据注册制下创新试点红筹企业财务报告信息披露有关规定要求提供、按照中国企业会计准则调节的补充财务信息。

根据注册制下创新试点红筹企业财务报告信息披露有关规定，本指引所称等效会计准则是指经财政部认可与中国企业会计准则等效的会计准则，境外会计准则是指非等效国际财务报告准则或美国会计准则。

本指引所称差异调节信息审计，是指会计师事务所接受被审计单

位委托，对差异调节信息是否在所有重大方面按照注册制下创新试点红筹企业财务报告信息披露有关规定要求提供、按照中国企业会计准则调整进行审计，并出具审计报告的行为。

本指引所称补充财务信息审计，是指会计师事务所接受被审计单位委托，对补充财务信息是否在所有重大方面按照注册制下创新试点红筹企业财务报告信息披露有关规定要求提供、按照中国企业会计准则调整进行审计，并出具审计报告的行为。

第三条 按照本指引的规定，在执行审计工作的基础上对差异调节信息或补充财务信息发表审计意见是注册会计师的责任。

第四条 注册会计师应当基于已审计的等效会计准则或境外会计准则财务报表对差异调节信息或补充财务信息进行审计。

第五条 注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，以得出恰当的审计结论，作为出具审计报告的基础。

第六条 注册会计师的审计结论旨在合理保证差异调节信息或补充财务信息是否在所有重大方面按照注册制下创新试点红筹企业财务报告信息披露有关规定要求提供、按照中国企业会计准则调整或调节。

第七条 注册会计师执行差异调节信息和补充财务信息审计业务，应当遵守中国注册会计师职业道德守则，遵循诚信、客观和公正原则，保持独立性，保持专业胜任能力和应有的关注，勤勉尽责，并对执业过程中获知的涉密信息保密。

第二章 接受业务委托

第八条 在承接差异调节信息或补充财务信息审计业务前，注册会计师应当了解下列基本情况，并考虑自身专业胜任能力和业务风险，以确定是否接受委托：

（一）等效会计准则、境外会计准则与中国企业会计准则；

（二）被审计单位的具体情况及可能适用于被审计单位的会计准则之间的差异；

（三）被审计单位管理层的胜任能力，包括是否充分了解会计准则之间的差异，是否有能力根据注册制下创新试点红筹企业财务报告信息披露有关规定要求提供、按照中国企业会计准则调整差异调节信息或调节补充财务信息。

第九条 如接受委托，注册会计师应当就委托目的、审计范围、双方的责任、审计报告的用途、审计收费等事项与委托人沟通，并签订业务约定书。

第三章 审计计划

第十条 注册会计师应当根据被审计单位的具体情况，确定重要性水平，包括差异调节信息或补充财务信息整体的重要性、实际执行的重要性以及明显微小错报临界值。差异调节信息或补充财务信息整体的重要性通常以按照中国企业会计准则调整后的某项关键财务指

标（如利润总额）为基准。注册会计师应当考虑是否有必要确定适用于特定差异调节信息或补充财务信息的一个或多个重要性水平。注册会计师应当在审计过程中持续评价重要性金额的适当性，并考虑定性因素。

第十一条 注册会计师应当在对被审计单位等效会计准则或境外会计准则财务报表执行审计的基础上，对差异调节信息或补充财务信息实施本指引第十二条规定的程序。

注册会计师应当了解被审计单位管理层编制差异调节信息或补充财务信息的流程和内部控制，并评估差异调节信息或补充财务信息的重大错报风险。

注册会计师应当根据确定的重要性和评估的重大错报风险，确定审计程序的性质、时间安排和范围。

第四章 执行审计工作

第十二条 注册会计师对差异调节信息或补充财务信息实施的程序应当包括：

（一）将被审计单位编制差异调节信息或补充财务信息过程中采用的等效会计准则或境外会计准则财务报表中的信息与被审计单位的已审计等效会计准则或境外会计准则财务报表中的相关信息进行核对；

（二）基于对中国企业会计准则与等效会计准则或境外会计准则

差异及被审计单位情况的了解，评估管理层识别出的中国企业会计准则与等效会计准则或境外会计准则差异项目的完整性；

（三）对于存在中国企业会计准则与等效会计准则或境外会计准则差异的应调节项目，评估管理层在编制差异调节信息或补充财务信息时按照中国企业会计准则确定的会计政策的适当性和作出的会计估计的合理性；

（四）检查管理层编制的差异调节信息或补充财务信息工作底稿，并采用适当的选取测试项目的方法测试差异调节信息或补充财务信息的相关支持性文件和所依据的数据，包括会计账簿、会计凭证及原始凭证等；

（五）对上述管理层识别出的中国企业会计准则与等效会计准则或境外会计准则的差异调节项目在中国企业会计准则下的数据进行重新计算；

（六）评价差异调节信息或补充财务信息的总体列报（包括披露）、结构和内容是否符合注册制下创新试点红筹企业财务报告信息披露有关规定。

第十三条 注册会计师应当基于评估的重大错报风险以及通过实施本指引第十二条规定的程序所获取的审计证据，考虑是否有必要实施其他审计程序。

第十四条 错报包括差异调节信息或补充财务信息（包括相关披露）的遗漏、差异调节信息或补充财务信息包含的金额和描述不准确以及差异调节信息或补充财务信息的列报不符合相关规定。注册会计

师应当就审计中识别出的并非明显微小的错报要求管理层作出调整，并评价未更正错报是否重大及其对审计结论的影响。

第十五条 注册会计师应当获取被审计单位管理层的书面声明。书面声明的日期应当尽量接近审计报告日。书面声明至少应当包括以下内容：

（一）管理层确认已根据业务约定条款，履行了按照注册制下创新试点红筹企业财务报告信息披露有关规定要求完整提供、按照中国企业会计准则真实准确调整差异调节信息或调节补充财务信息的责任；

（二）管理层确认已设计、执行和维护必要的内部控制，以使差异调节信息或补充财务信息不存在由于舞弊或错误导致的重大错报；

（三）按照审计业务约定条款，管理层已向注册会计师提供所有相关信息，并允许注册会计师不受限制地接触所有相关信息以及被审计单位内部人员和其他相关人员；

（四）管理层确认未更正错报（如有）对差异调节信息或补充财务信息整体没有重大影响；

（五）注册会计师认为有必要获取的其他书面声明。

第十六条 注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿》的规定，对执行的差异调节信息或补充财务信息审计业务形成审计工作底稿，并予以归档和保存。

第五章 审计报告

第十七条 注册会计师应当基于已执行的审计工作，评价获取的审计证据的充分性和适当性，形成审计意见并出具审计报告。

第十八条 审计报告应当包括下列要素：

- （一）标题；
- （二）收件人；
- （三）审计意见；
- （四）形成审计意见的基础；
- （五）对审计报告使用的说明；
- （六）管理层和治理层对差异调节信息或补充财务信息的信息；
- （七）注册会计师对差异调节信息或补充财务信息审计的信息；
- （八）注册会计师的签名及盖章；
- （九）会计师事务所的名称、地址及盖章；
- （十）报告日期。

第十九条 审计报告的标题统一规范为“审计报告”。

第二十条 审计报告的收件人应当为审计业务的委托人。审计报告应当载明收件人全称。

第二十一条 审计报告的审计意见部分应当包括下列方面：

- （一）指出被审计单位的名称；
- （二）注册会计师已审计被审计单位等效会计准则或境外会计准则财务报表，并以此为基础，进一步审计被审计单位的差异调节信息或补充财务信息；
- （三）指明差异调节信息或补充财务信息的日期或涵盖的期间。

如果对差异调节信息或补充财务信息发表无保留意见，审计意见应当使用“我们认为，后附的差异调节信息（或补充财务信息）在所有重大方面按照注册制下创新试点红筹企业财务报告信息披露有关规定要求提供、按照中国企业会计准则调整（或调节）”的措辞。

第二十二条 审计报告的形成审计意见的基础部分应当包括下列方面：

（一）说明注册会计师按照中国注册会计师审计准则和本指引的规定执行了审计工作；

（二）提及审计报告中用于描述中国注册会计师审计准则和本指引规定的注册会计师责任的部分；

（三）声明注册会计师按照中国注册会计师职业道德守则独立于被审计单位，并履行了职业道德方面的其他责任；

（四）说明注册会计师是否相信获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

第二十三条 审计报告中对审计报告使用的说明部分应当提醒使用者关注，注册会计师对差异调节信息或补充财务信息出具的审计报告以其对被审计单位等效会计准则或境外会计准则财务报表出具的审计报告为基础，使用者应一并阅读。

第二十四条 审计报告的管理层和治理层对差异调节信息或补充财务信息责任部分应当说明下列方面：

（一）被审计单位的管理层负责按照注册制下创新试点红筹企业财务报告信息披露有关规定要求提供、按照中国企业会计准则调整差异调节信息或调节补充财务信息，并设计、执行和维护必要的内部控制，以使差异调节信息或补充财务信息不存在由于舞弊或错误导致的

重大错报。

(二)治理层负责监督被审计单位的差异调节信息或补充财务信息编制过程。

第二十五条 审计报告的注册会计师对差异调节信息或补充财务信息审计的责任部分应当说明下列方面：

(一)说明注册会计师的目标是对差异调节信息或补充财务信息是否在所有重大方面按照注册制下创新试点红筹企业财务报告信息披露有关规定要求提供、按照中国企业会计准则调整或调节获取合理保证，并出具包含审计意见的审计报告；

(二)说明合理保证是高水平的保证，但并不能保证按照中国注册会计师审计准则和本指引执行的审计在某一重大错报存在时总能发现；

(三)说明在按照中国注册会计师审计准则和本指引执行审计工作的过程中，注册会计师运用职业判断，并保持职业怀疑；

(四)通过说明注册会计师的责任，对审计工作进行描述。这些责任包括：

1.了解与编制差异调节信息或补充财务信息相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见；

2. 实施本指引规定的各项审计程序。

第二十六条 审计报告应当由注册会计师签名并盖章，注明项目合伙人，载明会计师事务所的名称和地址，并加盖会计师事务所公章。

第二十七条 审计报告日期是指注册会计师完成审计工作的日期。审计报告日期不应早于被审计单位管理层签署差异调节信息或补充财务信息的日期，且不早于注册会计师对被审计单位等效会计准则

或境外会计准则财务报表出具审计报告的日期。

第二十八条 注册会计师出具的审计报告应当后附已审计的并经被审计单位盖章及被审计单位相关人员签字的差异调节信息或补充财务信息。

第二十九条 如果对被审计单位按照等效会计准则或境外会计准则编制的财务报表发表了非无保留意见（包括保留意见、否定意见或无法表示意见），注册会计师应当考虑导致非无保留意见的事项对差异调节信息或补充财务信息的影响，并考虑是否应当对差异调节信息或补充财务信息发表非无保留意见。

第三十条 如果注册会计师根据《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》的相关规定对差异调节信息或补充财务信息发表保留意见、否定意见或无法表示意见，应当根据该准则的规定对审计报告作出相应的修改。

第六章 附 则

第三十一条 本指引自发布之日起施行。

附录一：无保留意见审计报告示例

本示例设定背景：

1.ABC 控股有限公司（以下简称 ABC 控股）是一家已经在美国上市的企业，采用国际财务报告准则编制其年度合并财务报表^①；

2.XYZ 会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称 XYZ 事务所）是一家中国境内的会计师事务所；

3.ABC 控股 2016 年度、2017 年度及 2018 年度按照国际财务报告准则编制的财务报表已经 XYZ 事务所审计；

4.ABC 控股编制了对其国际财务报告准则报表按照中国企业会计准则调整的差异调节信息，并委托 XYZ 事务所执行审计。

审计报告

ABC 控股有限公司全体股东：

一、 审计意见

我们审计了 ABC 控股有限公司（以下简称 ABC 控股）2016 年度、2017 年度及 2018 年度按照国际财务报告准则编制的合并财务报表，并于××××年××月××日出具了编号为××××的无保留意见审计报告。

在对上述 ABC 控股按照国际财务报告准则编制的合并财务报表执行审计的基础上，我们审计了后附的 ABC 控股对其财务报表根据

^① 如果被审计单位采用等效会计准则编制其年度财务报表，本示例中的“差异调节信息”需要修改为“补充财务信息”，“按照中国企业会计准则调整”需要修改为“按照中国企业会计准则调节”。

中国企业会计准则调整的 2016 年度、2017 年度及 2018 年度差异调节信息。

我们认为，ABC 控股 2016 年度、2017 年度及 2018 年度的差异调节信息在所有重大方面按照注册制下创新试点红筹企业财务报告信息披露有关规定要求提供、按照中国企业会计准则调整。

二、形成审计意见的基础

我们按照中国注册会计师审计准则和《注册制下创新试点红筹企业财务报告差异调节信息和补充财务信息审计指引》（以下简称审计指引）的规定对差异调节信息执行了审计工作。本报告的“注册会计师对差异调节信息审计的责任”部分进一步阐述了我们在中国注册会计师审计准则和审计指引下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于 ABC 控股，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

三、对审计报告使用的说明

本报告以我们对 ABC 控股按照国际财务报告准则编制的合并财务报表出具的审计报告为基础，请使用者一并阅读。

四、管理层和治理层对差异调节信息的信息的责任

ABC 控股管理层（以下简称管理层）负责按照注册制下创新试点红筹企业财务报告信息披露有关规定要求提供、按照中国企业会计准则调整差异调节信息，并设计、执行和维护必要的内部控制，以使差异调节信息不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

ABC 控股治理层（以下简称治理层）负责监督 ABC 控股的差异调节信息编制过程。

五、注册会计师对差异调节信息审计的责任

我们的目标是对差异调节信息整体是否在所有重大方面按照注册制下创新试点红筹企业财务报告信息披露有关规定要求提供、按照中国企业会计准则调整获取合理保证，并出具包含审计意见的审计报告。合理保证是高水平的保证，但并不能保证按照中国注册会计师审计准则和审计指引执行的审计在某一重大错报存在时总能发现。

在按照中国注册会计师审计准则和审计指引执行审计工作的过程中，我们运用职业判断，并保持职业怀疑。同时，我们也执行以下工作：

（一）了解与编制差异调节信息相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见；

（二）将 ABC 控股编制差异调节信息过程中采用的国际财务报告准则财务报表中的信息与 ABC 控股已审计的按照国际财务报告准则编制的 2016 年度、2017 年度及 2018 年度合并财务报表中的相关信息进行核对；

（三）基于对中国企业会计准则和国际财务报告准则差异及 ABC 控股情况的了解，评估管理层识别出的中国企业会计准则和国际财务报告准则差异项目的完整性；

（四）对于存在中国企业会计准则和国际财务报告准则差异的应调节项目，评估管理层在编制差异调节信息时按照中国企业会计准则

制定的会计政策的适当性和作出的会计估计的合理性；

（五）检查管理层编制的差异调节信息工作底稿，并采用适当的选取测试项目的方法测试差异调节信息的相关支持性文件和所依据的数据，包括会计账簿、会计凭证及原始凭证等；

（六）对管理层识别出的中国企业会计准则和国际财务报告准则差异调节项目在中国企业会计准则下的数据进行重新计算；

（七）评价差异调节信息的总体列报、结构和内容。

我们与治理层就计划的审计范围、时间安排和重大审计发现等事项进行沟通，包括沟通我们在审计中识别出的值得关注的内部控制缺陷。

我们还就已遵守与独立性相关的职业道德要求向治理层提供声明，并与治理层沟通可能被合理认为影响我们独立性的所有关系和其他事项，以及相关的防范措施（如适用）。

XYZ 会计师事务所
（盖章）

中国 ××市

中国注册会计师：×××（项目合伙人）
（签名并盖章）

中国注册会计师：×××
（签名并盖章）

××××年×月×日