

中国注册会计师审计准则汇编

201807

目录

中国注册会计师鉴证业务基本准则	4
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	13
中国注册会计师审计准则第 1111 号——审计业务约定书.....	16
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.....	19
中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿.....	24
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.....	27
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	38
中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通.....	42
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	51
中国注册会计师审计准则第 1201 号——计划审计工作.....	53
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	57
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.....	72
中国注册会计师审计准则第 1221 号——重要性.....	75
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	77
中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据.....	88
中国注册会计师审计准则第 1311 号——存货监盘.....	92
中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证.....	95
中国注册会计师审计准则第 1313 号——分析程序.....	98
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	101
中国注册会计师审计准则第 1321 号——会计估计的审计.....	107
中国注册会计师审计准则第 1322 号——公允价值计量和披露的审计.....	110
中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方.....	116
中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营.....	118
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	123
中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项.....	125
中国注册会计师审计准则第 1341 号——管理层声明.....	128

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.....	130
中国注册会计师审计准则第 1411 号——考虑内部审计工作.....	132
中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作.....	135
中国注册会计师审计准则第 1501 号——审计报告.....	138
中国注册会计师审计准则第 1502 号——非标准审计报告.....	142
中国注册会计师审计准则第 1511 号——比较数据.....	148
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 .	150
中国注册会计师审计准则第 1621 号——对小型被审计单位审计的特殊考虑	152
中国注册会计师审计准则第 1613 号——与银行监管机构的关系.....	155
中国注册会计师审计准则第 1631 号——财务报表审计中对环境事项的考虑	160
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	166
中国注册会计师审计准则第 1632 号——衍生金融工具的审计.....	169
中国注册会计师审计准则第 1602 号——验资.....	179
中国注册会计师审计准则第 1611 号——商业银行财务报表审计.....	183
中国注册会计师审计准则第 1633 号——电子商务对财务报表审计的影响.....	191
中国注册会计师审计准则第 1612 号——银行间函证程序.....	196
中国注册会计师审阅准则第 2101 号——财务报表审阅.....	198
中国注册会计师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.....	203
中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3111 号——预测性财务信息的审核.....	213
中国注册会计师相关服务准则第 4101 号——对财务信息执行商定程序.....	219
中国注册会计师相关服务准则第 4111 号——代编财务信息.....	221
会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制.....	225

中国注册会计师鉴证业务基本准则

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师执行鉴证业务，明确鉴证业务的目标和要素，确定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（分别简称审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则）适用的鉴证业务类型，根据《中华人民共和国注册会计师法》，制定本准则。

第二条 鉴证业务包括历史财务信息审计业务、历史财务信息审阅业务和其他鉴证业务。

注册会计师执行历史财务信息审计业务、历史财务信息审阅业务和其他鉴证业务时，应当遵守本准则以及依据本准则制定的审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则。

第三条 本准则所称注册会计师，是指取得注册会计师证书并在会计师事务所执业的人员，有时也指其所在的会计师事务所。

本准则所称鉴证业务要素，是指鉴证业务的三方关系、鉴证对象、标准、证据和鉴证报告。

第四条 注册会计师执行鉴证业务时，应当遵守中国注册会计师职业道德规范（简称职业道德规范）和会计师事务所质量控制准则。

第二章 鉴证业务的定义和目标

第五条 鉴证业务是指注册会计师对鉴证对象信息提出结论，以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息信任程度的业务。

鉴证对象信息是按照标准对鉴证对象进行评价和计量的结果。如责任方按照会计准则和相关会计制度（标准）对其财务状况、经营成果和现金流量（鉴证对象）进行确认、计量和列报（包括披露，下同）而形成的财务报表（鉴证对象信息）。

第六条 鉴证对象信息应当恰当反映既定标准运用于鉴证对象的情况。如果没有按照既定标准恰当反映鉴证对象的情况，鉴证对象信息可能存在错报，而且可能存在重大错报。

第七条 鉴证业务分为基于责任方认定的业务和直接报告业务。

在基于责任方认定的业务中，责任方对鉴证对象进行评价或计量，鉴证对象信息以责任方认定的形式为预期使用者获取。如在财务报表审计中，被审计单位管理层（责任方）对财务状况、经营成果和现金流量（鉴证对象）进行确认、计量和列报（评价或计量）而形成的财务报表（鉴证对象信息）即为责任方的认定，该财务报表可为预期报表使用者获取，注册会计师针对财务报表出具审计报告。这种业务属于基于责任方认定的业务。

在直接报告业务中，注册会计师直接对鉴证对象进行评价或计量，或者从责任方获取对鉴证对象评价或计量的认定，而该认定无法为预期使用者获取，预期使用者只能通过阅读鉴证报告获取鉴证对象信息。如在内部控制鉴证业务中，注册会计师可能无法从管理层（责任方）获取其对内部控制有效性的评价报告（责任方认定），或虽然注册会计师能够获取该报告，但预期使用者无法获取该报告，注册会计师直接对内部控制的有效性（鉴证对象）进行评价并出具鉴证报告，预期使用者只能通过阅读该鉴证报告获得内部控制有效性的信息（鉴证对象信息）。这种业务属于直接报告业务。

第八条 鉴证业务的保证程度分为合理保证和有限保证。

合理保证的鉴证业务的目标是注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的低水平，以此作为以积极方式提出结论的基础。如在历史财务信息审计中，要求注册会计师将审计风险降至可接受的低水平，对审计后的历史财务信息提供高水平保证（合理保证），在审计报告中对历史财务信息采用积极方式提出结论。这种业务属于合理保证的鉴证业务。

有限保证的鉴证业务的目标是注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的水平，以此作为以消极方式提出结论的基础。如在历史财务信息审阅中，要求注册会计师将审阅风险降至该业务环境下可接受的水平（高于历史财务信息审计中可接受的低水平），对审阅后的历史财务信息提供低于高水平的保证（有限保证），在审阅报告中对历史财务信息采用消极方式提出结论。这种业务属于有限保证的鉴证业务。

第三章 业务承接

第九条 在接受委托前，注册会计师应当初步了解业务环境。

业务环境包括业务约定事项、鉴证对象特征、使用的标准、预期使用者的需求、责任方及其环境的相关特征，以及可能对鉴证业务产生重大影响的事项、交易、条件和惯例等其他事项。

第十条 在初步了解业务环境后，只有认为符合独立性和专业胜任能力等相关职业道德规范的要求，并且拟承接的业务具备下列所有特征，注册会计师才能将其作为鉴证业务予以承接：

- （一）鉴证对象适当；
- （二）使用的标准适当且预期使用者能够获取该标准；
- （三）注册会计师能够获取充分、适当的证据以支持其结论；
- （四）注册会计师的结论以书面报告形式表述，且表述形式与所提供的保证程度相适应；

（五）该业务具有合理的目的。如果鉴证业务的工作范围受到重大限制，或委托人试图将注册会计师的名字和鉴证对象不适当地联系在一起，则该业务可能不具有合理的目的。

第十一条 当拟承接的业务不具备本准则第十条规定的鉴证业务的所有特征，不能将其作为鉴证业务予以承接时，注册会计师可以提请委托人将其作为非鉴证业务（如商定程序、代编财务信息、管理咨询、税务服务等相关服务业务），以满足预期使用者的需要。

第十二条 如果某项鉴证业务采用的标准不适当，但满足下列条件之一时，注册会计师可以考虑将其作为一项新的鉴证业务：

- （一）委托人能够确认鉴证对象的某个方面适用于所采用的标准，注册会计师可以针对该方面执行鉴证业务，但在鉴证报告中应当说明该报告的内容并非针对鉴证对象整体；
- （二）能够选择或设计适用于鉴证对象的其他标准。

第十三条 对已承接的鉴证业务，如果没有合理理由，注册会计师不应将该项业务变更为非鉴证业务，或将合理保证的鉴证业务变更为有限保证的鉴证业务。

当业务环境变化影响到预期使用者的需求，或预期使用者对该项业务的性质存在误解时，注册会计师可以应委托人的要求，考虑同意变更该项业务。如果发生变更，注册会计师不应忽视变更前获取的证据。

第四章 鉴证业务的三方关系

第十四条 鉴证业务涉及的三方关系人包括注册会计师、责任方和预期使用者。

责任方与预期使用者可能是同一方，也可能不是同一方。

第十五条 注册会计师可以承接符合本准则第十条规定的各类鉴证业务。

如果鉴证业务涉及的特殊知识和技能超出了注册会计师的能力，注册会计师可以利用专家协助执行鉴证业务。在这种情况下，注册会计师应当确信包括专家在内的项目组整体已具备执行该项鉴证业务所需的知识和技能，并充分参与该项鉴证业务和了解专家所承担的工作。

第十六条 责任方是指下列组织或人员：

（一）在直接报告业务中，对鉴证对象负责的组织或人员；

（二）在基于责任方认定的业务中，对鉴证对象信息负责并可能同时对鉴证对象负责的组织或人员。

责任方可能是鉴证业务的委托人，也可能不是委托人。

第十七条 注册会计师通常提请责任方提供书面声明，表明责任方已按照既定标准对鉴证对象进行评价或计量，无论该声明是否能为预期使用者获取。

在直接报告业务中，当委托人与责任方不是同一方时，注册会计师可能无法获取此类书面声明。

第十八条 预期使用者是指预期使用鉴证报告的组织或人员。责任方可能是预期使用者，但不是唯一的预期使用者。

注册会计师可能无法识别使用鉴证报告的所有组织和人员，尤其在各种可能的预期使用者对鉴证对象存在不同的利益需求时。注册会计师应当根据法律法规的规定或与委托人签订的协议识别预期使用者。

在可行的情况下，鉴证报告的收件人应当明确为所有的预期使用者。

第十九条 在可行的情况下，注册会计师应当提请预期使用者或其代表，与注册会计师和责任方（如果委托人与责任方不是同一方，还包括委托人）共同确定鉴证业务约定条款。

无论其他人员是否参与，注册会计师都应当负责确定鉴证业务程序的性质、时间和范围，并对鉴证业务中发现的、可能导致对鉴证对象信息作出重大修改的问题进行跟踪。

第二十条 当鉴证业务服务于特定的使用者，或具有特定目的时，注册会计师应当考虑在鉴证报告中注明该报告的特定使用者或特定目的，对报告的用途加以限定。

第五章 鉴 证 对 象

第二十一条 鉴证对象与鉴证对象信息具有多种形式，主要包括：

（一）当鉴证对象为财务业绩或状况时（如历史或预测的财务状况、经营成果和现金流量），鉴证对象信息是财务报表；

（二）当鉴证对象为非财务业绩或状况时（如企业的运营情况），鉴证对象信息可能是反映效率或效果的关键指标；

（三）当鉴证对象为物理特征时（如设备的生产能力），鉴证对象信息可能是有关鉴证对象物理特征的说明文件；

（四）当鉴证对象为某种系统和过程时（如企业的内部控制或信息技术系统），鉴证对象信息可能是关于其有效性的认定；

（五）当鉴证对象为一种行为时（如遵守法律法规的情况），鉴证对象信息可能是对法律法规遵守情况或执行效果的声明。

第二十二条 鉴证对象具有不同特征，可能表现为定性或定量、客观或主观、历史或预测、时点或期间。这些特征将对下列方面产生影响：

- （一）按照标准对鉴证对象进行评价或计量的准确性；
- （二）证据的说服力。

鉴证报告应当说明与预期使用者特别相关的鉴证对象特征。

第二十三条 适当的鉴证对象应当同时具备下列条件：

- （一）鉴证对象可以识别；
- （二）不同的组织或人员对鉴证对象按照既定标准进行评价或计量的结果合理一致；
- （三）注册会计师能够收集与鉴证对象有关的信息，获取充分、适当的证据，以支持其提出适当的鉴证结论。

第六章 标 准

第二十四条 标准是指用于评价或计量鉴证对象的基准，当涉及列报时，还包括列报的基准。

标准可以是正式的规定，如编制财务报表所使用的会计准则和相关会计制度；也可以是某些非正式的规定，如单位内部制定的行为准则或确定的绩效水平。

第二十五条 注册会计师在运用职业判断对鉴证对象作出合理一致的评价或计量时，需要有适当的标准。

适当的标准应当具备下列所有特征：

- （一）相关性：相关的标准有助于得出结论，便于预期使用者作出决策；
- （二）完整性：完整的标准不应忽略业务环境中可能影响得出结论的相关因素，当涉及列报时，还包括列报的基准；
- （三）可靠性：可靠的标准能够使能力相近的注册会计师在相似的业务环境中，对鉴证对象作出合理一致的评价或计量；
- （四）中立性：中立的标准有助于得出无偏向的结论；
- （五）可理解性：可理解的标准有助于得出清晰、易于理解、不会产生重大歧义的结论。

注册会计师基于自身的预期、判断和个人经验对鉴证对象进行的评价和计量，不构成适当的标准。

第二十六条 注册会计师应当考虑运用于具体业务的标准是否具备本准则第二十五条所述的特征，以评价该标准对此项业务的适用性。在具体鉴证业务中，注册会计师评价标准各项特征的相对重要程度，需要运用职业判断。

标准可能是由法律法规规定的，或由政府主管部门或国家认可的专业团体依照公开、适当的程序发布的，也可能是专门制定的。采用标准的类型不同，注册会计师为评价该标准对于具体鉴证业务的适用性所需执行的工作也不同。

第二十七条 标准应当能够为预期使用者获取，以使预期使用者了解鉴证对象的评价或计量过程。标准可以通过下列方式供预期使用者获取：

- （一）公开发布；
- （二）在陈述鉴证对象信息时以明确的方式表述；
- （三）在鉴证报告中以明确的方式表述；
- （四）常识理解，如计量时间的标准是小时或分钟。

如果确定的标准仅能为特定的预期使用者获取，或仅与特定目的相关，鉴证报告的使用也应限于这些特定的预期使用者或特定目的。

第七章 证 据

第一节 总 体 要 求

第二十八条 注册会计师应当以职业怀疑态度计划和执行鉴证业务，获取有关鉴证对象信息是否不存在重大错报的充分、适当的证据。

注册会计师应当及时对制定的计划、实施的程序、获取的相关证据以及得出的结论作出记录。

第二十九条 注册会计师在计划和执行鉴证业务，尤其在确定证据收集程序的性质、时间和范围时，应当考虑重要性、鉴证业务风险以及可获取证据的数量和质量。

第二节 职业怀疑态度

第三十条 职业怀疑态度是指注册会计师以质疑的思维方式评价所获取证据的有效性，并对相互矛盾的证据，以及引起对文件记录或责任方提供的信息的可靠性产生怀疑的证据保持警觉。

第三十一条 鉴证业务通常不涉及鉴定文件记录的真伪，注册会计师也不是鉴定文件记录真伪的专家，但应当考虑用作证据的信息的可靠性，包括考虑与信息生成和维护相关的控制的有效性。

如果在执行业务过程中识别出的情况使其认为文件记录可能是伪造的或文件记录中的某些条款已发生变动，注册会计师应当作出进一步调查，包括直接向第三方询证，或考虑利用专家的工作，以评价文件记录的真伪。

第三节 证据的充分性和适当性

第三十二条 证据的充分性是对证据数量的衡量，主要与注册会计师确定的样本量有关。证据的适当性是对证据质量的衡量，即证据的相关性和可靠性。

所需证据的数量受鉴证对象信息重大错报风险的影响，即风险越大，可能需要的证据数量越多；所需证据的数量也受证据质量的影响，即证据质量越高，可能需要的证据数量越少。

尽管证据的充分性和适当性相关，但如果证据的质量存在缺陷，注册会计师仅靠获取更多的证据可能无法弥补其质量上的缺陷。

第三十三条 证据的可靠性受其来源和性质的影响，并取决于获取证据的具体环境。注册会计师通常按照下列原则考虑证据的可靠性：

- （一）从外部独立来源获取的证据比从其他来源获取的证据更可靠；
- （二）内部控制有效时内部生成的证据比内部控制薄弱时内部生成的证据更可靠；
- （三）直接获取的证据比间接获取或推论得出的证据更可靠；
- （四）以文件记录形式（无论是纸质、电子或其他介质）存在的证据比口头形式的证据更可靠；
- （五）从原件获取的证据比从传真或复印件获取的证据更可靠。

在运用本条第二款第（一）项至第（五）项所述原则评价证据的可靠性时，注册会计师应当注意可能出现的重大例外情况。

第三十四条 如果针对某项认定从不同来源获取的证据或获取的不同性质的证据能够相互印证，与该项认定相关的证据通常具有更强的说服力。

如果从不同来源获取的证据或获取的不同性质的证据不一致，可能表明某项证据不可靠，注册会计师应当追加必要的程序予以解决。

第三十五条 针对一个期间的鉴证对象信息获取充分、适当的证据，通常要比针对一个时点的鉴证对象信息获取充分、适当的证据更困难。

针对过程提出的结论通常限于鉴证业务涵盖的期间，注册会计师不应对该过程是否在未来以特定方式继续发挥作用提出结论。

第三十六条 注册会计师可以考虑获取证据的成本与所获取信息有用性之间的关系，但不应仅以获取证据的困难和成本为由减少不可替代的程序。

在评价证据的充分性和适当性以支持鉴证报告时，注册会计师应当运用职业判断，并保持职业怀疑态度。

第四节 重 要 性

第三十七条 在确定证据收集程序的性质、时间和范围，评估鉴证对象信息是否不存在错报时，注册会计师应当考虑重要性。在考虑重要性时，注册会计师应当了解并评估哪些因素可能会影响预期使用者的决策。

注册会计师应当综合数量和性质因素考虑重要性。在具体业务中评估重要性以及数量和性质因素的相对重要程度，需要注册会计师运用职业判断。

第五节 鉴证业务风险

第三十八条 鉴证业务风险是指在鉴证对象信息存在重大错报的情况下，注册会计师提出不恰当结论的可能性。

在直接报告业务中，鉴证对象信息仅体现在注册会计师的结论中，鉴证业务风险包括注册会计师不恰当地提出鉴证对象在所有重大方面遵守标准的结论的可能性。

第三十九条 在合理保证的鉴证业务中，注册会计师应当将鉴证业务风险降至具体业务环境下可接受的低水平，以获取合理保证，作为以积极方式提出结论的基础。

在有限保证的鉴证业务中，由于证据收集程序的性质、时间和范围与合理保证的鉴证业务不同，其风险水平高于合理保证的鉴证业务；但注册会计师实施的证据收集程序至少应当足以获取有意义的保证水平，作为以消极方式提出结论的基础。

当注册会计师获取的保证水平很有可能在一定程度上增强预期使用者对鉴证对象信息的信任时，这种保证水平是有意义的保证水平。

第四十条 鉴证业务风险通常体现为重大错报风险和检查风险。

重大错报风险是指鉴证对象信息在鉴证前存在重大错报的可能性。

检查风险是指某一鉴证对象信息存在错报，该错报单独或连同其他错报是重大的，但注册会计师未能发现这种错报的可能性。

注册会计师对重大错报风险和检查风险的考虑受具体业务环境的影响，特别受鉴证对象性质，以及所执行的是合理保证鉴证业务还是有限保证鉴证业务的影响。

第六节 证据收集程序的性质、时间和范围

第四十一条 证据收集程序的性质、时间和范围因业务的不同而不同。注册会计师应当清楚表达证据收集程序，并以适当的形式运用于合理保证的鉴证业务和有限保证的鉴证业务。

第四十二条 在合理保证的鉴证业务中，为了能够以积极方式提出结论，注册会计师应当通过下列不断修正的、系统化的执业过程，获取充分、适当的证据：

- （一）了解鉴证对象及其他的业务环境事项，在适用的情况下包括了解内部控制；
- （二）在了解鉴证对象及其他的业务环境事项的基础上，评估鉴证对象信息可能存在的重大错报风险；
- （三）应对评估的风险，包括制定总体应对措施以及确定进一步程序的性质、时间和范围；
- （四）针对已识别的风险实施进一步程序，包括实施实质性程序，以及在必要时测试控制运行的有效性；
- （五）评价证据的充分性和适当性。

第四十三条 合理保证提供的保证水平低于绝对保证。由于下列因素的存在，将鉴证业务风险降至零几乎不可能，也不符合成本效益原则：

- （一）选择性测试方法的运用；
- （二）内部控制的固有局限性；
- （三）大多数证据是说服性而非结论性的；
- （四）在获取和评价证据以及由此得出结论时涉及大量判断；
- （五）在某些情况下鉴证对象具有特殊性。

第四十四条 合理保证的鉴证业务和有限保证的鉴证业务都需要运用鉴证技术和方法，收集充分、适当的证据。与合理保证的鉴证业务相比，有限保证的鉴证业务在证据收集程序的性质、时间、范围等方面是有意识地加以限制的。

无论是合理保证还是有限保证的鉴证业务，如果注意到某事项可能导致对鉴证对象信息是否需要作出重大修改产生疑问，注册会计师应当执行其他足够的程序，追踪这一事项，以支持鉴证结论。

第七节 可获取证据的数量和质量

第四十五条 可获取证据的数量和质量受下列因素的影响：

- （一）鉴证对象和鉴证对象信息的特征；
- （二）业务环境中除鉴证对象特征以外的其他事项。

第四十六条 对任何类型的鉴证业务，如果下列情形对注册会计师的工作范围构成重大限制，阻碍注册会计师获取所需要的证据，注册会计师提出无保留结论是不恰当的：

- （一）客观环境阻碍注册会计师获取所需要的证据，无法将鉴证业务风险降至适当水平；
- （二）责任方或委托人施加限制，阻碍注册会计师获取所需要的证据，无法将鉴证业务风险降至适当水平。

第八节 记 录

第四十七条 注册会计师应当记录重大事项，以提供证据支持鉴证报告，并证明其已按照鉴证业务准则的规定执行业务。

第四十八条 对需要运用职业判断的所有重大事项，注册会计师应当记录推理过程和相关结论。

如果对某些事项难以进行判断，注册会计师还应当记录得出结论时已知悉的有关事实。

第四十九条 注册会计师应当将鉴证过程中考虑的所有重大事项记录于工作底稿。

在运用职业判断确定工作底稿的编制和保存范围时，注册会计师应当考虑，使未曾接触该项鉴证业务的有经验的专业人士了解实施的鉴证程序，以及作出重大决策的依据。

第八章 鉴证报告

第五十条 注册会计师应当出具含有鉴证结论的书面报告，该鉴证结论应当说明注册会计师就鉴证对象信息获取的保证。

注册会计师应当考虑其他报告责任，包括在适当时与治理层沟通。

第五十一条 在基于责任方认定的业务中，注册会计师的鉴证结论可以采用下列两种表述形式：

（一）明确提及责任方认定，如“我们认为，责任方作出的‘根据×标准，内部控制在所有重大方面是有效的’这一认定是公允的”。

（二）直接提及鉴证对象和标准，如“我们认为，根据×标准，内部控制在所有重大方面是有效的”。

在直接报告业务中，注册会计师应当明确提及鉴证对象和标准。

第五十二条 在合理保证的鉴证业务中，注册会计师应当以积极方式提出结论，如“我们认为，根据×标准，内部控制在所有重大方面是有效的”或“我们认为，责任方作出的‘根据×标准，内部控制在所有重大方面是有效的’这一认定是公允的”。

在有限保证的鉴证业务中，注册会计师应当以消极方式提出结论，如“基于本报告所述的工作，我们没有注意到任何事项使我们相信，根据×标准，×系统在任何重大方面是无效的”或“基于本报告所述的工作，我们没有注意到任何事项使我们相信，责任方作出的‘根据×标准，×系统在所有重大方面是有效的’这一认定是不公允的”。

第五十三条 当存在本准则第五十四条至第五十六条所述情况时，注册会计师应当对其影响程度作出判断。如果这些情况影响重大，注册会计师不能出具无保留结论的报告。

第五十四条 对任何类型的鉴证业务，如果注册会计师的工作范围受到限制，注册会计师应当视受到限制的重大与广泛程度，出具保留结论或无法提出结论的报告。

在某些情况下，注册会计师应当考虑解除业务约定。

第五十五条 如果存在下列情形，注册会计师应当视其影响的重大的广泛程度，出具保留结论或否定结论的报告：

（一）注册会计师的结论提及责任方的认定，且该认定未在所有重大方面作出公允表达；

（二）注册会计师的结论直接提及鉴证对象和标准，且鉴证对象信息存在重大错报。

第五十六条 在承接业务后，如果发现标准或鉴证对象不适当，可能误导预期使用者，注册会计师应当视其重大与广泛程度，出具保留结论或否定结论的报告。

如果发现标准或鉴证对象不适当，造成工作范围受到限制，注册会计师应当视受到限制的重大与广泛程度，出具保留结论或无法提出结论的报告。

在某些情况下，注册会计师应当考虑解除业务约定。

第五十七条 当注册会计师针对鉴证对象信息出具报告，或同意将其姓名与鉴证对象联系在一起时，则注册会计师与该鉴证对象发生了关联。

如果获知他人不恰当地将其姓名与鉴证对象相关联，注册会计师应当要求其停止这种行为，并考虑采取其他必要的措施，包括将不恰当使用注册会计师姓名这一情况告知所有已知的使用者或征询法律意见。

第九章 附 则

第五十八条 注册会计师执行司法诉讼中涉及会计、审计、税务或其他事项的鉴定业务，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。

第五十九条 某些业务可能符合本准则第五条鉴证业务的定义，使用者可能从业务报告的意见、观点或措辞中推测出某种程度的保证，但如果满足下列所有条件，注册会计师执行这些业务不必遵守本准则：

- （一）注册会计师的意见、观点或措辞对整个业务而言仅是附带性的；
- （二）注册会计师出具的书面报告被明确限定为仅供报告中所提及的使用者使用；
- （三）与特定预期使用者达成的书面协议中，该业务未被确认为鉴证业务；
- （四）在注册会计师出具的报告中，该业务未被称为鉴证业务。

第六十条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

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

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师执行财务报表审计业务，明确财务报表审计的目标和一般原则，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 按照中国注册会计师审计准则（以下简称审计准则）的规定对财务报表发表审计意见是注册会计师的责任；在被审计单位治理层的监督下，按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制财务报表是被审计单位管理层的责任。

财务报表审计不能减轻被审计单位管理层和治理层的责任。

第二章 财务报表审计的目标

第四条 财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作，对财务报表的下列方面发表审计意见：

（一）财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制；

（二）财务报表是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

第五条 财务报表审计属于鉴证业务，注册会计师的审计意见旨在提高财务报表的可信赖程度。

第三章 与财务报表审计相关的职业道德要求

第六条 注册会计师应当遵守相关的职业道德规范，恪守独立、客观、公正的原则，保持专业胜任能力和应有的关注，并对执业过程中获知的信息保密。

第七条 注册会计师应当遵守会计师事务所质量控制准则。

第八条 注册会计师应当按照审计准则的规定执行审计工作。

第四章 财务报表的审计范围

第九条 财务报表的审计范围是指为实现财务报表审计目标，注册会计师根据审计准则和职业判断实施的恰当的审计程序的总和。

第十条 在确定拟实施的审计程序时，注册会计师应当遵守与财务报表审计相关的各项审计准则。

第五章 职业怀疑态度

第十一条 在计划和实施审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑态度，充分考虑可能存在导致财务报表发生重大错报的情形。

第十二条 职业怀疑态度是指注册会计师以质疑的思维方式评价所获取审计证据的有效性，并对相互矛盾的审计证据，以及引起对文件记录或管理层和治理层提供的信息的可靠性产生怀疑的审计证据保持警觉。

第六章 合理保证

第十三条 注册会计师按照审计准则的规定执行审计工作，能够对财务报表整体不存在重大错报获取合理保证。

第十四条 由于审计中存在的固有限制影响注册会计师发现重大错报的能力，注册会计师不能对财务报表整体不存在重大错报获取绝对保证。导致固有限制的因素主要包括：

- （一）选择性测试方法的运用；
- （二）内部控制的固有局限性；
- （三）大多数审计证据是说服性而非结论性的；
- （四）为形成审计意见而实施的审计工作涉及大量判断；
- （五）某些特殊性质的交易和事项可能影响审计证据的说服力。

第十五条 审计工作不能对财务报表整体不存在重大错报提供担保。

审计意见不是对被审计单位未来生存能力或管理层经营效率、效果提供的保证。

第七章 审计风险和重要性

第十六条 被审计单位在实施战略以实现其目标的过程中可能面临各种经营风险，注册会计师应当重点关注可能影响财务报表的经营风险。

第十七条 合理保证意味着审计风险始终存在，注册会计师应当通过计划和实施审计工作，获取充分、适当的审计证据，将审计风险降至可接受的低水平。

审计风险是指财务报表存在重大错报而注册会计师发表不恰当审计意见的可能性。

第十八条 审计风险取决于重大错报风险和检查风险。注册会计师应当实施审计程序，评估重大错报风险，并根据评估结果设计和实施进一步审计程序，以控制检查风险。

重大错报风险是指财务报表在审计前存在重大错报的可能性。

检查风险是指某一认定存在错报，该错报单独或连同其他错报是重大的，但注册会计师未能发现这种错报的可能性。

第十九条 注册会计师应当关注财务报表的重大错报，但没有责任发现对财务报表整体不产生重大影响的错报。

注册会计师应当考虑已识别但未更正的单个或累计的错报是否对财务报表整体产生重大影响。

重要性与审计风险相关，注册会计师应当合理确定重要性水平。

第二十条 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和各类交易、账户余额、列报（包括披露，下同）认定层次考虑重大错报风险。

财务报表层次重大错报风险通常与控制环境有关，并与财务报表整体存在广泛联系，可能影响多项认定，但难以界定于某类交易、账户余额、列报的具体认定。

第二十一条 注册会计师应当评估财务报表层次的重大错报风险，并根据评估结果确定总体应对措施，包括向项目组分派更有经验或具有特殊技能的审计人员、利用专家的工作或提供更多的督导等。

第二十二條 注册會計師应当評估認定層次的重大錯報風險，并根据既定的審計風險水平和評估的認定層次重大錯報風險確定可接受的檢查風險水平。

在既定的審計風險水平下，可接受的檢查風險水平与認定層次重大錯報風險的評估結果成反向關係。評估的重大錯報風險越高，可接受的檢查風險越低；評估的重大錯報風險越低，可接受的檢查風險越高。

注册會計師应当獲取認定層次充分、适当的審計證據，以便在完成審計工作時，能够以可接受的低審計風險對財務報表整體發表審計意見。

第二十三條 檢查風險取決于審計程序設計的合理性和執行的有效性。

注册會計師应当合理設計審計程序的性質、時間和範圍，并有效執行審計程序，以控制檢查風險。

第八章 附 則

第二十四條 本準則自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师审计准则第 1111 号——审计业务约定书

第一章 总 则

第一条 为了规范审计业务约定书的内容以及审计业务的变更，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 本准则所称审计业务约定书，是指会计师事务所与被审计单位签订的，用以记录和确认审计业务的委托与受托关系、审计目标和范围、双方的责任以及报告的格式等事项的书面协议。

第四条 注册会计师应当在审计业务开始前，与被审计单位就审计业务约定条款达成一致意见，并签订审计业务约定书，以避免双方对审计业务的理解产生分歧。

如果被审计单位不是委托人，在签订审计业务约定书前，注册会计师应当与委托人、被审计单位就审计业务约定相关条款进行充分沟通，并达成一致意见。

第二章 审计业务约定书的内容

第五条 审计业务约定书的具体内容可能因被审计单位的不同而存在差异，但应当包括下列主要方面：

- （一）财务报表审计的目标；
- （二）管理层对财务报表的责任；
- （三）管理层编制财务报表采用的会计准则和相关会计制度；
- （四）审计范围，包括指明在执行财务报表审计业务时遵守的中国注册会计师审计准则（以下简称审计准则）；
- （五）执行审计工作的安排，包括出具审计报告的时间要求；
- （六）审计报告格式和对审计结果的其他沟通形式；
- （七）由于测试的性质和审计的其他固有限制，以及内部控制的固有局限性，不可避免地存在着某些重大错报可能仍然未被发现的风险；
- （八）管理层为注册会计师提供必要的工作条件和协助；
- （九）注册会计师不受限制地接触任何与审计有关的记录、文件和所需要的其他信息；
- （十）管理层对其作出的与审计有关的声明予以书面确认；
- （十一）注册会计师对执业过程中获知的信息保密；
- （十二）审计收费，包括收费的计算基础和收费安排；
- （十三）违约责任；
- （十四）解决争议的方法；
- （十五）签约双方法定代表人或其授权代表的签字盖章，以及签约双方加盖的公章。

第六条 如果情况需要，注册会计师应当考虑在审计业务约定书中列明下列内容：

- （一）在某些方面对利用其他注册会计师和专家工作的安排；
- （二）与审计涉及的内部审计人员和被审计单位其他员工工作的协调；
- （三）预期向被审计单位提交的其他函件或报告；
- （四）与治理层整体直接沟通；
- （五）在首次接受审计委托时，对与前任注册会计师沟通的安排；

（六）注册会计师与被审计单位之间需要达成进一步协议的事项。

第七条 如果负责集团财务报表审计的注册会计师同时负责组成部分财务报表的审计，注册会计师应当考虑下列因素，决定是否与各个组成部分单独签订审计业务约定书：

- （一）组成部分注册会计师的委托人；
- （二）是否对组成部分单独出具审计报告；
- （三）法律法规的规定；
- （四）母公司、总公司或总部占组成部分的所有权份额；
- （五）组成部分管理层的独立程度。

第三章 连续审计

第八条 对于连续审计，注册会计师应当考虑是否需要根据具体情况修改业务约定的条款，以及是否需要提醒被审计单位注意现有的业务约定条款。

第九条 注册会计师可以与被审计单位签订长期审计业务约定书，但如果出现下列情况，应当考虑重新签订审计业务约定书：

- （一）有迹象表明被审计单位误解审计目标和范围；
- （二）需要修改约定条款或增加特别条款；
- （三）高级管理人员、董事会或所有权结构近期发生变动；
- （四）被审计单位业务的性质或规模发生重大变化；
- （五）法律法规的规定；
- （六）管理层编制财务报表采用的会计准则和相关会计制度发生变化。

第四章 审计业务的变更

第十条 在完成审计业务前，如果被审计单位要求注册会计师将审计业务变更为保证程度较低的鉴证业务或相关服务，注册会计师应当考虑变更业务的适当性。

第十一条 下列原因可能导致被审计单位要求变更业务：

- （一）情况变化对审计服务的需求产生影响；
- （二）对原来要求的审计业务的性质存在误解；
- （三）审计范围存在限制。

本条前款第（一）项和第（二）项通常被认为是变更业务的合理理由，但如果有迹象表明该变更要求与错误的、不完整的或者不能令人满意的信息有关，注册会计师不应认为该变更是合理的。

第十二条 在同意将审计业务变更为其他服务前，注册会计师还应当考虑变更业务对法律责任或业务约定条款的影响。

如果变更业务引起业务约定条款的变更，注册会计师应当与被审计单位就新条款达成一致意见。

第十三条 如果认为变更业务具有合理的理由，并且按照审计准则的规定已实施的审计工作也适用于变更后的业务，注册会计师可以根据修改后的业务约定条款出具报告。

为避免引起报告使用者的误解，报告不应提及下列内容：

- （一）原审计业务；
- （二）在原审计业务中已执行的程序。只有将审计业务变更为执行商定程序业务，注册会计师才可在报告中提及已执行的程序。

第十四条 如果没有合理的理由，注册会计师不应当同意变更业务。

第十五条 如果不同意变更业务，被审计单位又不允许继续执行原审计业务，注册会计师应当解除业务约定，并考虑是否有义务向被审计单位董事会或股东会等方面说明解除业务约定的理由。

第五章 附 则

第十六条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

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

第一章 总 则

第一条 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，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行历史财务信息审计业务。

第三条 会计师事务所应当按照《会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制》的规定，制定质量控制制度，以合理保证：

（一）会计师事务所及其人员遵守法律法规、职业道德规范和中国注册会计师审计准则（以下简称审计准则）的规定；

（二）会计师事务所和项目负责人根据具体情况出具恰当的审计报告。

项目负责人是指会计师事务所中负责某项审计业务及其执行，并代表会计师事务所在审计报告上签字的主任会计师或经授权签字的注册会计师。

第四条 项目组应当实施会计师事务所质量控制制度中适用于单项审计业务的质量控制程序。

项目组是指执行某项审计业务的所有人员，包括会计师事务所为执行该项业务聘请的专家。

第二章 对审计质量承担的领导责任

第五条 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负责。

第六条 项目负责人应当在审计业务的所有阶段，通过行动示范和信息传达，向项目组其他成员强调下列事项的重要性，以保证审计业务的质量：

（一）按照法律法规、职业道德规范和审计准则的规定执行审计工作；

（二）遵守适用的会计师事务所质量控制政策和程序；

（三）根据具体情况出具恰当的审计报告。

第三章 职业道德规范

第七条 项目负责人应当考虑项目组成员是否已遵守职业道德规范。

职业道德规范要求项目组成员恪守独立、客观、公正的原则，保持专业胜任能力和应有的关注，并对审计过程中获知的信息保密。

第八条 在整个审计过程中，项目负责人应当对项目组成员违反职业道德规范的迹象保持警惕。

如果发现项目组成员违反职业道德规范，项目负责人应当与会计师事务所的相关人员商讨，以便采取适当的措施。

项目负责人应当记录识别出的违反职业道德规范的问题，以及这些问题是如何得到解决的。在适当情况下，项目组其他成员也应当记录上述内容。

第九条 项目负责人应当就审计业务的独立性要求是否得到遵守形成结论。

在执行本条前款的规定时，项目负责人应当采取下列措施：

- （一）从会计师事务所获取相关信息，以识别、评价对独立性造成威胁的情况和关系；
- （二）评价已识别的违反会计师事务所独立性政策和程序的情况，以确定是否对审计业务的独立性造成威胁；
- （三）采取适当的防护措施以消除对独立性的威胁，或将其降至可接受的水平；对未能解决的事项，项目负责人应当立即向会计师事务所报告，以便会计师事务所采取适当的行动；
- （四）记录与独立性有关的结论及讨论情况。

第四章 客户关系和具体审计业务的接受与保持

第十条 项目负责人应当确信，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。

第十一条 无论有关审计业务接受与保持的决策过程是否由项目负责人发起，项目负责人都应当确定最近的决策是否适当。

第十二条 项目负责人在确定客户关系和具体审计业务的接受与保持是否适当时，应当考虑下列主要事项：

- （一）被审计单位的主要股东、关键管理人员和治理层是否诚信；
- （二）项目组是否具有执行审计业务的专业胜任能力以及必要的时间和资源；
- （三）会计师事务所和项目组能否遵守职业道德规范。

如果认为前款第（一）项至第（三）项存在问题，项目组应当根据本准则第二十五条至第二十七条的规定进行适当的咨询，并记录问题如何得到解决。

第十三条 在决定是否保持与某一客户的关系时，项目负责人应当考虑本期或上期审计中发现的重大事项，及其对保持该客户关系的影响。

第十四条 如果项目负责人在接受审计业务后获知了某项信息，而该信息若在接受业务前获知，可能导致会计师事务所拒绝该项业务，项目负责人应当立即将该信息告知会计师事务所，以使会计师事务所和项目负责人能够采取必要的行动。

第五章 项目组的工作委派

第十五条 项目负责人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，能够按照法律法规、职业道德规范和审计准则的规定执行审计业务，并根据具体情况出具恰当的审计报告。

第十六条 项目组整体应当具备下列方面的素质和专业胜任能力：

- （一）通过适当的培训和参与审计业务，获得执行类似性质和复杂程度审计业务的知识和实务经验；
- （二）掌握法律法规、职业道德规范和审计准则的规定；
- （三）具有相关技术知识，包括信息技术知识；
- （四）熟悉客户所处的行业；
- （五）具有职业判断能力；
- （六）掌握会计师事务所质量控制政策和程序。

第六章 业务执行

第一节 指导、监督与复核

第十七条 项目负责人应当对下列事项负责：

- （一）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；
- （二）根据具体情况出具恰当的审计报告。

第十八条 项目负责人在指导审计业务时应当告知项目组成员下列事项：

- （一）项目组成员各自的责任；
- （二）被审计单位的业务性质；
- （三）与风险相关的事项；
- （四）可能出现的问题；
- （五）执行审计业务的方案。

第十九条 项目负责人对审计业务的监督应当包括：

- （一）追踪审计业务的进程；
- （二）考虑项目组成员的素质和专业胜任能力，以及是否有足够的时间执行审计工作，是否理解工作指令，是否按照计划的方案执行审计工作；
- （三）解决在审计过程中发现的重大问题，考虑其重要程度并适当修改原计划的方案；
- （四）识别在审计过程中需要咨询的事项，或需要由经验较丰富的项目组成员考虑的事项。

第二十条 在复核已实施的审计工作时，复核人员应当考虑：

- （一）审计工作是否已按照法律法规、职业道德规范和审计准则的规定执行；
- （二）重大事项是否已提请进一步考虑；
- （三）相关事项是否已进行适当咨询，由此形成的结论是否得到记录和执行；
- （四）是否需要修改已执行审计工作的性质、时间和范围；
- （五）已执行的审计工作是否支持形成的结论，并已得到适当记录；
- （六）获取的审计证据是否充分、适当；
- （七）审计程序的目标是否实现。

确定复核人员的原则是，由项目组成员内经验较多的人员复核经验较少的人员执行的工作。

第二十一条 在出具审计报告前，项目负责人应当通过复核审计工作底稿和与项目组讨论，确信获取的审计证据已经充分、适当，足以支持形成的结论和拟出具的审计报告。

第二十二条 项目负责人应当在审计过程的适当阶段及时实施复核，以使重大事项在出具审计报告前能够得到满意解决。

项目负责人复核的内容包括对关键领域所作的判断，尤其是执行业务过程中识别出的疑难问题或争议事项、特别风险以及项目负责人认为重要的其他领域。

项目负责人应当对复核的范围和时间予以适当记录。

第二十三条 如果在审计过程中更换项目负责人，新任项目负责人应当对截至变更日已完成的工作实施足够的复核程序，以确信此前计划和实施的工作符合法律法规、职业道德规范和审计准则的规定。

第二十四条 如果会计师事务所多位高级管理人员参与某项审计业务，各高级管理人员的职责应当予以明确界定，并使项目组成员能够了解。

第二节 咨 询

第二十五条 项目负责人应当对咨询承担下列责任：

- （一）对项目组就疑难问题或争议事项进行适当咨询负责；
- （二）确信项目组成员在审计过程中就相关事项进行了适当咨询，咨询的对象可能是项目组成员，或本所内部或外部的其他适当人员；
- （三）确信这些咨询的性质、范围以及形成的结论已得到记录，并经被咨询者认可；
- （四）确定咨询形成的结论已得到执行。

第二十六条 项目组在向会计师事务所内部或外部其他专业人士咨询时，应当提供所有相关事实，以使其能够对咨询的技术、职业道德或其他问题提出有见地的意见。

第二十七条 项目组就疑难问题或争议事项向其他专业人士咨询所形成的记录，应当经被咨询者认可。

咨询形成的记录应当完整详细，并包括下列事项：

- （一）寻求咨询的事项；
- （二）咨询的结果，包括作出的决策、决策依据以及决策的执行情况。

第三节 意见分歧

第二十八条 如果项目组内部、项目组与被咨询者之间、项目负责人与项目质量控制复核人员之间出现意见分歧，项目组应当遵守会计师事务所处理及解决意见分歧的政策和程序。

第四节 项目质量控制复核

第二十九条 项目质量控制复核是指在出具审计报告前，对项目组作出的重大判断和在准备审计报告时得出的结论进行客观评价的过程。

对上市公司财务报表审计，项目负责人应当采取下列措施：

- （一）确定会计师事务所已委派项目质量控制复核人员；
- （二）与项目质量控制复核人员讨论在审计过程中遇到的重大事项，包括项目质量控制复核中识别的重大事项；
- （三）在项目质量控制复核完成后，才能出具审计报告。

对上市公司财务报表审计以外的其他审计业务，如果实施项目质量控制复核，项目负责人应当遵守本条第二款的规定。

第三十条 如果在业务开始时认为没有必要实施项目质量控制复核，项目负责人应当关注可能因情况变化而需要这种复核。

第三十一条 项目质量控制复核应当包括客观评价下列事项：

- （一）项目组作出的重大判断；
- （二）项目组在准备审计报告时得出的结论。

项目质量控制复核的范围取决于审计业务的复杂程度和审计风险。

项目质量控制复核并不减轻项目负责人的责任。

第三十二条 在对上市公司财务报表审计实施项目质量控制复核时，复核人员应当考虑：

- （一）项目组就具体审计业务对会计师事务所独立性作出的评价；
- （二）项目组在审计过程中识别的特别风险以及采取的应对措施，包括项目组对舞弊风险的评估及采取的应对措施；
- （三）作出的判断，尤其是关于重要性和特别风险的判断；

（四）项目组是否已就存在的意见分歧、其他疑难问题或争议事项进行适当咨询，以及咨询得出的结论；

（五）项目组在审计中识别的已更正和未更正的错报的重要程度及处理情况；

（六）项目组拟与管理层、治理层以及其他方面沟通的事项；

（七）所复核的审计工作底稿是否反映了项目组针对重大判断执行的工作，是否支持得出的结论；

（八）项目组拟出具的审计报告的适当性。

在对上市公司财务报表审计以外的其他审计业务实施项目质量控制复核时，项目质量控制复核人员可根据情况考虑本条前款部分或全部事项。

第七章 监 控

第三十三条 监控是指对会计师事务所质量控制制度持续考虑和评价的过程，包括定期选取已完成的审计业务进行检查，以使会计师事务所能够合理保证其质量控制制度正在有效运行。

会计师事务所应当按照《会计师事务所质量控制准则第 5101 号—业务质量控制》的规定，建立监控政策和程序，以合理保证质量控制制度是相关和充分的，并正在有效运行。

第三十四条 项目负责人应当根据会计师事务所通报的最新监控信息考虑下列事项：

- （一）该监控信息提及的缺陷是否会对项目负责人负责的审计业务产生影响；
- （二）会计师事务所的整改措施对该审计业务是否足够。

第八章 附 则

第三十五条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿

第一章 总 则

第一条 为了规范审计工作底稿的格式、内容和范围，以及审计工作底稿的归档，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 本准则所称审计工作底稿，是指注册会计师对制定的审计计划、实施的审计程序、获取的相关审计证据，以及得出的审计结论作出的记录。

第四条 注册会计师应当及时编制审计工作底稿，以实现下列目的：

- （一）提供充分、适当的记录，作为审计报告的基础；
- （二）提供证据，证明其按照中国注册会计师审计准则（以下简称审计准则）的规定执行了审计工作。

第五条 编制审计工作底稿的文字应当使用中文。少数民族自治地区可以同时使用少数民族文字。中国境内的中外合作会计师事务所、国际会计公司成员所和联系所可以同时使用某种外国文字。会计师事务所执行涉外业务时可以同时使用某种外国文字。

第六条 会计师事务所应当按照《会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制》的规定，对审计工作底稿实施适当的控制程序，以满足下列要求：

- （一）安全保管审计工作底稿并对审计工作底稿保密；
- （二）保证审计工作底稿的完整性；
- （三）便于对审计工作底稿的使用和检索；
- （四）按照规定的期限保存审计工作底稿。

第二章 审计工作底稿的性质

第七条 审计工作底稿可以以纸质、电子或其他介质形式存在。

审计工作底稿通常包括总体审计策略、具体审计计划、分析表、问题备忘录、重大事项概要、询证函回函、管理层声明书、核对表、有关重大事项的往来信件（包括电子邮件），以及对被审计单位文件记录的摘要或复印件等。

审计工作底稿通常不包括已被取代的审计工作底稿的草稿或财务报表的草稿、对不全面或初步思考的记录、存在印刷错误或其他错误而作废的文本，以及重复的文件记录等。

第八条 对每项具体审计业务，注册会计师应当将审计工作底稿归整为审计档案。

第三章 审计工作底稿的格式、内容和范围

第一节 总 体 要 求

第九条 注册会计师编制的审计工作底稿，应当使得未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚了解：

- （一）按照审计准则的规定实施的审计程序的性质、时间和范围；
- （二）实施审计程序的结果和获取的审计证据；
- （三）就重大事项得出的结论。

有经验的专业人士，是指对下列方面有合理了解的人士：

- （一）审计过程；

- （二）相关法律法规和审计准则的规定；
- （三）被审计单位所处的经营环境；
- （四）与被审计单位所处行业相关的会计和审计问题。

第十条 在确定审计工作底稿的格式、内容和范围时，注册会计师应当考虑下列因素：

- （一）实施审计程序的性质；
- （二）已识别的重大错报风险；
- （三）在执行审计工作和评价审计结果时需要作出判断的范围；
- （四）已获取审计证据的重要程度；
- （五）已识别的例外事项的性质和范围；
- （六）当从已执行审计工作或获取审计证据的记录中不易确定结论或结论的基础时，记录结论或结论的基础的必要性；
- （七）使用的审计方法和工具。

第二节 记录测试的特定项目或事项的识别特征

第十一条 在记录实施审计程序的性质、时间和范围时，注册会计师应当记录测试的特定项目或事项的识别特征。

第十二条 识别特征是指被测试的项目或事项表现出的征象或标志。如在对被审计单位生成的订购单进行细节测试时，注册会计师可能以订购单的日期或编号作为测试订购单的识别特征。

识别特征因审计程序的性质和所测试的项目或事项的不同而不同。

第三节 重 大 事 项

第十三条 注册会计师应当根据具体情况判断某一事项是否属于重大事项。

重大事项通常包括：

- （一）引起特别风险的事项；
- （二）实施审计程序的结果，该结果表明财务信息可能存在重大错报，或需要修正以前对重大错报风险的评估和针对这些风险拟采取的应对措施；
- （三）导致注册会计师难以实施必要审计程序的情形；
- （四）导致出具非标准审计报告的事项。

第十四条 注册会计师应当考虑编制重大事项概要，将其作为审计工作底稿的组成部分，以有效地复核和检查审计工作底稿，并评价重大事项的影响。

重大事项概要包括审计过程中识别的重大事项及其如何得到解决，或对其他支持性审计工作底稿的交叉索引。

第十五条 注册会计师应当及时记录与管理层、治理层和其他人员对重大事项的讨论，包括讨论的内容、时间、地点和参加人员。

第十六条 如果识别出的信息与针对某重大事项得出的最终结论相矛盾或不一致，注册会计师应当记录形成最终结论时如何处理该矛盾或不一致的情况。

第四节 编制人员和复核人员

第十七条 在记录实施审计程序的性质、时间和范围时，注册会计师应当记录：

- (一) 审计工作的执行人员及完成该项审计工作的日期;
- (二) 审计工作的复核人员及复核的日期和范围。

第四章 审计工作底稿的归档

第十八条 注册会计师应当按照会计师事务所质量控制政策和程序的规定, 及时将审计工作底稿归整为最终审计档案。

审计工作底稿的归档期限为审计报告日后六十天内。

如果注册会计师未能完成审计业务, 审计工作底稿的归档期限为审计业务中止后的六十天内。

第十九条 在审计报告日后将审计工作底稿归整为最终审计档案是一项事务性的工作, 不涉及实施新的审计程序或得出新的结论。

如果在归档期间对审计工作底稿作出的变动属于事务性的, 注册会计师可以作出变动, 主要包括:

- (一) 删除或废弃被取代的审计工作底稿;
- (二) 对审计工作底稿进行分类、整理和交叉索引;
- (三) 对审计档案归整工作的完成核对表签字认可;
- (四) 记录在审计报告日前获取的、与审计项目组相关成员进行讨论并取得一致意见的审计证据。

第二十条 在完成最终审计档案的归整工作后, 如果发现有必要修改现有审计工作底稿或增加新的审计工作底稿, 无论修改或增加的性质如何, 注册会计师均应当记录下列事项:

- (一) 修改或增加审计工作底稿的时间和人员, 以及复核的时间和人员;
- (二) 修改或增加审计工作底稿的具体理由;
- (三) 修改或增加审计工作底稿对审计结论产生的影响。

第二十一条 在完成最终审计档案的归整工作后, 注册会计师不得在规定的保存期届满前删除或废弃审计工作底稿。

第二十二条 会计师事务所应当自审计报告日起, 对审计工作底稿至少保存十年。

如果注册会计师未能完成审计业务, 会计师事务所应当自审计业务中止日起, 对审计工作底稿至少保存十年。

第五章 审计报告日后对审计工作底稿的变动

第二十三条 在审计报告日后, 如果发现例外情况要求注册会计师实施新的或追加的审计程序, 或导致注册会计师得出新的结论, 注册会计师应当记录:

- (一) 遇到的例外情况;
- (二) 实施的新的或追加的审计程序, 获取的审计证据以及得出的结论;
- (三) 对审计工作底稿作出变动及其复核的时间和人员。

例外情况主要是指审计报告日后发现与已审计财务信息相关, 且在审计报告日已经存在的事实, 该事实如果被注册会计师在审计报告日前获知, 可能影响审计报告。

第六章 附 则

第二十四条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

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

第一章 总 则

第一条 为了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，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 在计划和实施审计工作以将审计风险降至可接受的低水平时，注册会计师应当考虑由于舞弊导致的财务报表重大错报风险。

第二章 舞弊的特征

第四条 财务报表的错报可能由于舞弊或错误所致。舞弊和错误的区别在于，导致财务报表发生错报的行为是故意行为还是非故意行为。

第五条 错误是指导致财务报表错报的非故意行为，主要包括：

- （一）为编制财务报表而收集和处理数据时发生失误；
- （二）由于疏忽和误解有关事实而作出不恰当的会计估计；
- （三）在运用与确认、计量、分类或列报（包括披露，下同）相关的会计政策时发生失误。

第六条 舞弊是指被审计单位的管理层、治理层、员工或第三方使用欺骗手段获取不当或非法利益的故意行为。

舞弊是一个宽泛的法律概念，但本准则并不要求注册会计师对舞弊是否已经发生作出法律意义上的判定，只要求关注导致财务报表发生重大错报的舞弊。

第七条 下列两类故意错报与财务报表审计相关：

- （一）对财务信息作出虚假报告导致的错报；
- （二）侵占资产导致的错报。

第八条 对财务信息作出虚假报告，可能源于管理层通过操纵利润误导财务报表使用者对被审计单位业绩或盈利能力的判断。

对财务信息作出虚假报告的动机主要包括：

- （一）迎合市场预期或特定监管要求；
- （二）牟取以财务业绩为基础的私人报酬最大化；
- （三）偷逃或骗取税款；
- （四）骗取外部资金；
- （五）掩盖侵占资产的事实。

第九条 对财务信息作出虚假报告通常表现为：

- （一）对财务报表所依据的会计记录或相关文件记录的操纵、伪造或篡改；
- （二）对交易、事项或其他重要信息在财务报表中的不真实表达或故意遗漏；
- （三）对与确认、计量、分类或列报有关的会计政策和会计估计的故意误用。

第十条 对财务信息作出虚假报告通常与管理层凌驾于控制之上有关。管理层通过凌驾于控制之上实施舞弊的手段主要包括：

- （一）编制虚假的会计分录，特别是在临近会计期末时；
- （二）滥用或随意变更会计政策；
- （三）不恰当地调整会计估计所依据的假设及改变原先作出的判断；
- （四）故意漏记、提前确认或推迟确认报告期内发生的交易或事项；
- （五）隐瞒可能影响财务报表金额的事实；
- （六）构造复杂的交易以歪曲财务状况或经营成果；
- （七）篡改与重大或异常交易相关的会计记录和交易条款。

第十一条 侵占资产是指被审计单位的管理层或员工非法占用被审计单位的资产，其手段主要包括：

- （一）贪污收入款项；
- （二）盗取货币资金、实物资产或无形资产；
- （三）使被审计单位对虚构的商品或劳务付款；
- （四）将被审计单位资产挪为私用。

侵占资产通常伴随着虚假或误导性的文件记录，其目的是隐瞒资产缺失或未经适当授权使用资产的事实。

第十二条 舞弊的发生通常涉及下列因素：

- （一）动机或压力；
- （二）机会；
- （三）借口。

第三章 治理层、管理层的责任和注册会计师的责任

第十三条 防止或发现舞弊是被审计单位治理层和管理层的责任。

第十四条 治理层有责任监督管理层建立和维护内部控制。

第十五条 管理层有责任在治理层的监督下建立良好的控制环境，维护有关政策和程序，以保证有序和有效地开展业务活动，包括制定和维护与财务报告可靠性相关的控制，并对可能导致财务报表发生重大错报的风险实施管理。

第十六条 注册会计师有责任按照中国注册会计师审计准则（以下简称审计准则）的规定实施审计工作，获取财务报表在整体上不存在重大错报的合理保证，无论该错报是由于舞弊还是错误导致。

第十七条 注册会计师应当在整个审计过程中保持职业怀疑态度，考虑管理层凌驾于控制之上的可能性，并应当意识到，可以有效发现错误的审计程序未必适用于发现舞弊导致的重大错报。

第四章 审计的固有限制

第十八条 由于存在下列固有限制，即使按照审计准则的规定恰当地计划和实施审计工作，注册会计师也不能对财务报表整体不存在重大错报获取绝对保证：

- （一）选择性测试方法的运用；
- （二）内部控制的固有局限性；
- （三）大多数审计证据是说服性而非结论性的；
- （四）为形成审计意见而实施的审计工作涉及大量判断；

（五）某些特殊性质的交易和事项可能影响审计证据的说服力。

第十九条 由于舞弊者可能通过精心策划以掩盖其舞弊行为，舞弊导致的重大错报未被发现的风险，通常大于错误导致的重大错报未被发现的风险。

由于管理层往往能够直接或间接地操纵会计记录并编报虚假财务信息，管理层舞弊导致的重大错报未被发现的风险，通常大于员工舞弊导致的重大错报未被发现的风险。

第二十条 影响注册会计师发现舞弊导致的重大错报的因素主要包括：

- （一）舞弊者的狡诈程度；
- （二）串通舞弊的程度；
- （三）舞弊者在被审计单位的职位级别；
- （四）舞弊者操纵会计记录的频率和范围；
- （五）舞弊者操纵的每笔金额的大小。

第二十一条 如果在完成审计工作后发现舞弊导致的财务报表重大错报，特别是串通舞弊或伪造文件记录导致的重大错报，并不必然表明注册会计师没有遵守审计准则。注册会计师是否按照审计准则的规定实施了审计工作，取决于其是否根据具体情况实施了审计程序，是否获取了充分、适当的审计证据，以及是否根据证据评价结果出具了恰当的审计报告。

第五章 职业怀疑态度

第二十二条 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。

第二十三条 注册会计师应当结合审计过程中获取的其他证据，慎重考虑管理层和治理层对询问所作答复的合理性，以及提供的其他信息的合理性。

第二十四条 审计工作通常不涉及鉴定文件记录的真伪，注册会计师也不是鉴定文件记录真伪的专家，而且可能无法发现文件记录中某些条款已发生变动。但在审计过程中，注册会计师应当考虑作为审计证据的信息的可靠性，并考虑与生成和维护这些信息相关的控制的有效性。

除非存在相反的理由，注册会计师通常认为文件记录是真品。但如果在审计过程中识别出的情况使其认为文件记录可能是伪造的或文件记录中的某些条款已发生变动，注册会计师应当作出进一步调查，包括直接向第三方询证，或考虑利用专家的工作以评价文件记录的真伪。

第六章 项目组内部的讨论

第二十五条 项目组应当讨论由于舞弊导致财务报表发生重大错报的可能性。

第二十六条 项目负责人应当参与项目组内部的讨论，并根据职业判断、以往的审计经验以及对被审计单位本期变化情况的了解，确定参与讨论的项目组成员。项目组的关键成员应当参与讨论。如果项目组需要拥有信息技术或其他特殊技能的专家，这些专家也应当参与讨论。

项目负责人应当考虑需要将哪些事项向未参与讨论的项目组成员传达。

第二十七条 项目负责人应当在讨论时强调在整个审计过程中对舞弊导致的重大错报风险保持警惕的重要性。

第二十八条 在整个审计过程中，项目组成员应当持续交换可能影响舞弊导致的重大错报的风险评估及其应对程序的信息。

第二十九条 项目组讨论的内容通常包括：

- （一）由于舞弊导致财务报表重大错报的可能性，重大错报可能发生的领域及方式；
- （二）在遇到哪些情形时需要考虑存在舞弊的可能性；
- （三）已了解的可能产生舞弊动机或压力、提供舞弊机会、营造舞弊行为合理化环境的外部 and 内部因素；
- （四）已注意到的对被审计单位舞弊的指控；
- （五）已注意到的管理层或员工在行为或生活方式上出现的异常或无法解释的变化；
- （六）管理层凌驾于控制之上的可能性；
- （七）是否有迹象表明管理层操纵利润，以及采取的可能导致舞弊的操纵利润手段；
- （八）管理层对接触现金或其他易被侵占资产的员工实施监督的情况；
- （九）为应对舞弊导致财务报表重大错报可能性而选择的审计程序，以及各种审计程序的有效性；
- （十）如何使拟实施审计程序的性质、时间和范围不易为被审计单位预见。

第七章 风险评估程序

第一节 总体要求

第三十条 注册会计师应当实施下列审计程序，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：

- （一）询问被审计单位的管理层、治理层以及内部的其他相关人员，以了解管理层针对舞弊风险设计的内部控制，以及治理层如何监督管理层对舞弊风险的识别和应对过程；
- （二）考虑是否存在舞弊风险因素；
- （三）考虑在实施分析程序时发现的异常关系或偏离预期的关系；
- （四）考虑有助于识别舞弊导致的重大错报风险的其他信息。

第二节 询问

第三十一条 在了解被审计单位及其环境时，注册会计师应当向管理层询问下列事项：

- （一）管理层对舞弊导致的财务报表重大错报风险的评估；
- （二）管理层对舞弊风险的识别和应对过程；
- （三）管理层就其对舞弊风险的识别和应对过程与治理层沟通的情况；
- （四）管理层就其经营理念及道德观念与员工沟通的情况。

第三十二条 注册会计师应当考虑管理层对舞弊风险及相应控制所作评估的性质、范围和频率，以了解控制环境。

第三十三条 在业主直接经营的小型被审计单位中，参与经营管理的业主（以下简称业主）可能比大型被审计单位实施更有效的控制监督，并由此弥补不相容职责分离不足的缺陷；但也可能由于内部控制不正规，业主容易凌驾于内部控制之上。

在识别小型被审计单位由于舞弊导致的重大错报风险时，注册会计师应当考虑小型被审计单位的上述特征。

第三十四条 注册会计师应当询问管理层、内部审计人员和内部其他相关人员，以确定其是否知悉任何舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控。

第三十五条 注册会计师通过询问管理层可能获取关于员工舞弊导致的财务报表重大错报风险的有用信息，但难以获取关于管理层舞弊导致的重大错报风险的有用信息。

注册会计师还应当询问被审计单位内部的其他相关人员，以便从不同于管理层和对财务报告负有责任的人员的角度获取信息。

注册会计师应当运用职业判断，确定拟询问的被审计单位内部其他人员的范围及询问内容。

第三十六条 如果被审计单位设有内部审计职能，注册会计师应当询问内部审计人员，询问内容主要包括：

- （一）内部审计人员对被审计单位舞弊风险的认识；
- （二）内部审计人员在本期是否实施了用以发现舞弊的程序；
- （三）管理层对通过内部审计程序发现的舞弊是否采取了适当的应对措施；
- （四）内部审计人员是否了解任何舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控。

第三十七条 注册会计师应当考虑向被审计单位内部的下列人员询问是否存在或可能存在舞弊：

- （一）不直接参与财务报告过程的业务人员；
- （二）负责生成、处理或记录复杂、异常交易的人员及其监督人员；
- （三）负责法律事务的人员；
- （四）负责道德事务的人员；
- （五）负责处理舞弊指控的人员。

在询问时，注册会计师应当考虑询问不同级别的人员。

第三十八条 在评价管理层对询问作出的答复时，注册会计师应当保持职业怀疑态度，认识到管理层通常最有条件实施舞弊。

注册会计师应当运用职业判断，确定是否有必要通过其他信息对管理层的答复进行印证。如果管理层的答复与其他信息不一致，注册会计师应当采取适当措施予以解决。

第三十九条 注册会计师应当了解治理层如何监督管理层对舞弊风险的识别和应对过程，以及管理层为降低舞弊风险设计的内部控制。

注册会计师可通过参加相关会议、阅读会议纪要或询问治理层等审计程序了解有关情况。

第四十条 注册会计师应当询问治理层，以确定其是否知悉任何舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控。

治理层对注册会计师询问的答复可作为管理层答复的佐证信息。如果治理层的答复与管理层的答复不一致，注册会计师应当获取进一步的审计证据予以解决。

第三节 考虑舞弊风险因素

第四十一条 在了解被审计单位及其环境时，注册会计师应当考虑所获取的信息是否表明存在舞弊风险因素。

舞弊风险因素是指注册会计师在了解被审计单位及其环境时识别的、可能表明存在舞弊动机或压力、机会的事项或情况，以及被审计单位对可能存在的舞弊行为的合理化解释。

第四十二条 舞弊风险因素的存在并不一定表明发生了舞弊，但在舞弊发生时通常存在舞弊风险因素。

注册会计师应当考虑舞弊风险因素的存在对其评估重大错报风险可能产生的影响。

第四十三条 注册会计师应当运用职业判断，考虑被审计单位的规模、复杂程度、所有权结构及所处行业等，以确定舞弊风险因素的相关性和重要程度。

第四节 考虑异常关系或偏离预期的关系

第四十四条 在实施分析程序以了解被审计单位及其环境时，注册会计师应当考虑可能表明存在舞弊导致的重大错报风险的异常关系或偏离预期的关系。

第四十五条 注册会计师实施分析程序有助于识别异常的交易或事项，以及对财务报表和审计产生影响的金额、比率和趋势。

在实施分析程序时，注册会计师应当预期可能存在的合理关系，并与被审计单位记录的金额、依据记录金额计算的比率或趋势相比较；如果发现异常关系或偏离预期的关系，注册会计师应当在识别舞弊导致的重大错报风险时考虑这些比较结果。

第五节 考虑其他信息

第四十六条 注册会计师应当考虑在了解被审计单位及其环境时所获取的其他信息，是否表明被审计单位存在舞弊导致的重大错报风险。

其他信息可能来源于项目组内部的讨论、客户承接或续约过程以及向被审计单位提供其他服务所获得的经验。

第八章 识别和评估舞弊导致的重大错报风险

第四十七条 在识别和评估财务报表层次以及各类交易、账户余额、列报认定层次的重大错报风险时，注册会计师应当识别和评估舞弊导致的重大错报风险。

舞弊导致的重大错报风险属于需要注册会计师特别考虑的重大错报风险，即特别风险。对于此类风险，注册会计师应当评价被审计单位相关控制的设计情况，并确定其是否已经得到执行。

第四十八条 在运用职业判断评估舞弊导致的重大错报风险时，注册会计师应当考虑：

- （一）实施风险评估程序获取的信息，并考虑各类交易、账户余额、列报，以识别舞弊风险；
- （二）将识别的风险与认定层次可能发生错报的领域相联系；
- （三）识别的风险是否重大；
- （四）识别的风险导致财务报表发生重大错报的可能性。

第四十九条 注册会计师应当了解管理层为防止或发现舞弊而设计、实施的内部控制，以进一步了解舞弊风险因素及管理层对舞弊风险的态度。

第五十条 对财务信息作出虚假报告导致的重大错报通常源于多计或少计收入，注册会计师应当假定被审计单位在收入确认方面存在舞弊风险，并应当考虑哪些收入类别以及与收入有关的交易或认定可能导致舞弊风险。

第九章 应对舞弊导致的重大错报风险

第一节 总体要求

第五十一条 注册会计师应当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，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。

第五十二条 舞弊导致的重大错报风险属于特别风险，注册会计师应当专门针对该风险实施实质性程序。

第五十三条 为应对评估的舞弊导致的重大错报风险，注册会计师应当保持高度的职业怀疑态度，包括：

- （一）对有关重大交易的文件记录进行检查时，对文件记录的性质和范围的选择保持敏感；
- （二）就管理层对重大事项作出的解释或声明，有意识地通过其他信息予以验证。

第二节 总体应对措施

第五十四条 注册会计师应当针对评估的舞弊导致的财务报表层次重大错报风险确定下列总体应对措施：

- （一）考虑人员的适当分派和督导；
- （二）考虑被审计单位采用的会计政策；
- （三）在选择进一步审计程序的性质、时间和范围时，应当注意使某些程序不为被审计单位预见或事先了解。

第五十五条 注册会计师应当根据舞弊导致的重大错报风险的评估结果，分派具备相应知识和技能的人员或利用专家的工作，并进行相应的督导。

第五十六条 注册会计师应当考虑管理层对重大会计政策（特别是涉及主观计量或复杂交易时）的选择和运用，是否可能表明管理层通过操纵利润对财务信息作出虚假报告。

第五十七条 熟悉常规审计程序的被审计单位内部人员更有能力掩盖其对财务信息作出虚假报告的行为，注册会计师在选择进一步审计程序的性质、时间和范围时，应当有意识地避免被这些人员预见或事先了解。

注册会计师应当考虑采取下列措施：

- （一）对通常由于风险程度较低而不会作出测试的账户余额实施实质性程序；
- （二）调整审计程序的时间，使之有别于预期的时间安排；
- （三）运用不同的抽样方法；
- （四）对不同地理位置的多个组成部分实施审计程序；
- （五）以不预先通知的方式实施审计程序。

第三节 针对舞弊导致的认定层次的重大错报风险实施的审计程序

第五十八条 注册会计师应当考虑通过下列方式，应对舞弊导致的认定层次的重大错报风险：

- （一）改变拟实施审计程序的性质，以获取更为可靠、相关的审计证据，或获取其他佐证性信息，包括更加重视实地观察或检查，在实施函证程序时改变常规函证内容，询问被审计单位的非财务人员等；
- （二）改变实质性程序的时间，包括在期末或接近期末实施实质性程序，或针对本期较早时间发生的交易事项或贯穿于整个本期的交易事项实施测试；

（三）改变审计程序的范围，包括扩大样本规模，采用更详细的数据实施分析程序等。

第四节 针对管理层凌驾于控制之上的风险实施的程序

第五十九条 管理层凌驾于控制之上的风险属于特别风险，注册会计师针对该特别风险应当实施的审计程序包括：

（一）测试日常会计核算过程中作出的会计分录以及为编制财务报表作出的调整分录是否适当；

（二）复核会计估计是否有失公允，从而可能产生舞弊导致的重大错报；

（三）对于注意到的、超出正常经营过程或基于对被审计单位及其环境的了解显得异常的重大交易，了解其商业理由的合理性。

第六十条 在设计和实施审计程序，以测试日常会计核算过程中作出的会计分录以及为编制财务报表作出的调整分录是否适当时，注册会计师应当采取下列措施：

（一）了解被审计单位的财务报告过程，并了解被审计单位对日常会计分录及财务报表编制过程中的调整分录的控制；

（二）评价被审计单位对日常会计分录及财务报表编制过程中的调整分录的控制，并确定其是否得到执行；

（三）询问被审计单位内部参与财务报告过程的人员是否注意到在编制会计分录或调整分录时存在不恰当或异常活动；

（四）确定测试的时间；

（五）选择拟测试的会计分录或调整分录。

第六十一条 为选择拟测试的会计分录或调整分录并确定适当的测试方法，注册会计师应当考虑下列因素：

（一）注册会计师对舞弊导致的重大错报风险的评估；

（二）被审计单位对会计分录或调整分录已实施的控制；

（三）被审计单位的财务报告过程以及所能获取的证据性质；

（四）虚假会计分录或调整分录的特征；

（五）会计账户的性质和复杂程度；

（六）在常规业务流程之外处理的会计分录和调整分录。

第六十二条 管理层通常通过故意作出不当的会计估计对财务信息作出虚假报告。在复核会计估计是否有失公允、从而可能产生舞弊导致的重大错报时，注册会计师应当采取下列措施：

（一）从财务报表整体上考虑管理层作出的某项会计估计是否反映出管理层的某种偏向，是否与注册会计师所获取审计证据表明的最佳估计存在重大差异；

（二）复核管理层在以前年度财务报表中作出的重大会计估计及其依据的假设。

第六十三条 如果发现管理层作出的会计估计可能有失公允，注册会计师应当评价这是否表明存在舞弊导致的重大错报风险。

注册会计师应当考虑管理层在作出会计估计时是否同时高估或低估所有准备，从而使收益在两个或多个会计期间内得以平滑，或达到某特定收益水平。

第六十四条 对于超出正常经营过程或基于对被审计单位及其环境的了解显得异常的重大交易，注册会计师应当了解这些交易的商业理由的合理性。

在了解这些交易的商业理由的合理性时，注册会计师应当考虑下列事项：

（一）交易的形式是否过于复杂；

（二）管理层是否已与治理层就此类交易的性质和会计处理进行讨论并作出适当记录；

（三）管理层是否更强调需要采用某种特定的会计处理方式，而不强调交易的经济实质；

（四）对于涉及不纳入合并范围的关联方（包括特殊目的实体）的交易，是否已得到治理层的适当审核与批准；

（五）交易是否涉及以往未识别的关联方，或不具备实质性交易基础或独立财务能力的第三方。

第十章 评价审计证据

第六十五条 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。如果认为不适当，注册会计师应当考虑实施追加的审计程序或修改审计程序。

在作出评价时，注册会计师应当考虑项目组内部是否在整个审计过程中，就可能表明存在舞弊导致的重大错报风险的信息或情形进行了适当沟通。

第六十六条 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，注册会计师可能发现获取的信息与评估舞弊导致的重大错报风险所依据的信息存在重大差异。在这种情况下，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。

第六十七条 注册会计师应当考虑，在审计工作完成或接近完成阶段实施的分析程序，是否表明存在以往未识别的舞弊导致的重大错报风险。

注册会计师应当运用职业判断确定可能表明存在舞弊导致的重大错报风险的趋势或关系，尤其是与期末确认的收入或利润有关的异常趋势或关系。

第六十八条 如果发现某项错报，注册会计师应当考虑该项错报是否表明存在舞弊。

如果某项错报表明存在舞弊，注册会计师应当考虑该项错报对审计工作其他方面的影响，特别是考虑管理层声明的可靠性。

第六十九条 注册会计师不应将审计中发现的舞弊视为孤立发生的事项。注册会计师还应当考虑发现的错报是否表明，在某一特定领域存在舞弊导致的更高的重大错报风险。

第七十条 如果认为错报是舞弊或可能是舞弊导致的，即使错报金额对财务报表的影响并不重大，注册会计师仍应考虑错报涉及的人员在被审计单位中的职位。

如果错报涉及较高级别的管理层，即使错报金额对财务报表的影响并不重大，也可能表明存在更具广泛影响的问题。在这种情况下，注册会计师应当采取下列措施：

（一）重新评估舞弊导致的重大错报风险，并考虑重新评估的结果对审计程序的性质、时间和范围的影响；

（二）重新考虑此前获取的审计证据的可靠性，包括管理层声明的完整性和可信性，以及作为审计证据的文件和会计记录的真实性，并考虑管理层与员工或第三方串通舞弊的可能性。

第七十一条 如果认为财务报表存在舞弊导致的重大错报，或虽认为存在舞弊但无法确定其对财务报表的影响，注册会计师应当考虑该事项对审计的影响。

第十一章 与管理层、治理层和监管机构的沟通

第七十二条 注册会计师应当获取管理层就下列事项作出的书面声明：

- （一）设计和执行内部控制以防止或发现舞弊是管理层的责任；
- （二）已向注册会计师披露了其对舞弊导致的财务报表重大错报风险的评估结果；
- （三）已向注册会计师披露了已知的涉及管理层、在内部控制中承担重要职责的员工以及其舞弊行为可能对财务报表产生重大影响的其他人员的舞弊或舞弊嫌疑；
- （四）已向注册会计师披露了从现任和前任员工、分析师、监管机构等方面获知的、影响财务报表的舞弊指控或舞弊嫌疑。

第七十三条 如果发现舞弊或获取的信息表明可能存在舞弊，注册会计师应当尽早将此类事项与适当层次的管理层沟通。

第七十四条 注册会计师应当运用职业判断确定拟沟通的适当层次的管理层，并考虑串通舞弊的可能性、舞弊嫌疑的性质和重大程度等因素的影响。

通常情况下，拟沟通的管理层应当比涉嫌舞弊人员至少高出一个级别。

第七十五条 如果发现舞弊涉及管理层、在内部控制中承担重要职责的员工以及其舞弊行为可能对财务报表产生重大影响的其他人员，注册会计师应当尽早将此类事项与治理层沟通。

第七十六条 如果对管理层、治理层的诚信产生怀疑，注册会计师应当考虑征询法律意见，以采取适当措施。

第七十七条 在审计工作的前期，注册会计师应当就审计中可能发现的、不会导致财务报表重大错报的员工舞弊如何进行沟通与治理层达成共识。

第七十八条 如果注意到旨在防止或发现舞弊的内部控制在设计或执行方面存在重大缺陷，注册会计师应当尽早告知适当层次的管理层和治理层。

第七十九条 如果识别出管理层未加控制或控制不当的舞弊导致的重大错报风险，或认为被审计单位的风险评估过程存在重大缺陷，注册会计师应当就此类内部控制缺陷与治理层沟通。

第八十条 注册会计师应当考虑是否还存在其他需要与治理层讨论的有关舞弊的事项，主要包括：

- （一）注册会计师对管理层实施的财务报表错报风险评估及相关控制评估的性质、范围和频率的疑虑；
- （二）管理层未能恰当应对已发现的内部控制重大缺陷的事实；
- （三）管理层未能恰当应对已发现的舞弊的事实；
- （四）注册会计师对被审计单位控制环境的评价，包括对管理层胜任能力和诚信的疑虑；
- （五）注册会计师注意到的可能表明管理层对财务信息作出虚假报告的行为；
- （六）注册会计师对超出正常经营过程的交易的授权适当性的疑虑。

第八十一条 如果在审计过程中发现管理层和治理层的重大舞弊，注册会计师应当考虑征询法律意见，以采取适当措施。

注册会计师应当根据法律法规的规定，确定是否向监管机构报告管理层和治理层的重大舞弊。

第十二章 无法继续执行审计业务时的考虑

第八十二条 如果财务报表存在舞弊或舞弊嫌疑导致的错报，且注册会计师遇到难以继续执行审计业务的异常情形，注册会计师应当考虑：

- （一）相应的职业责任和法律责任，包括向审计业务委托人报告，或根据法律法规的规定向监管机构报告；

（二）对审计报告的影响，或解除业务约定。

注册会计师难以继续执行审计业务的异常情形通常包括：

- （一）被审计单位针对舞弊未能采取注册会计师认为必要的措施；
- （二）注册会计师通过考虑舞弊导致的重大错报风险和审计测试的结果，认为存在重大和广泛的舞弊风险；
- （三）注册会计师对管理层、治理层的胜任能力或诚信产生了极大的疑虑。

第八十三条 如果决定解除业务约定，注册会计师应当采取下列措施：

- （一）与适当层次的管理层和治理层讨论解除业务约定的决定和理由；
- （二）向审计业务委托人报告解除业务约定的决定和理由；
- （三）根据法律法规的规定向监管机构报告解除业务约定的决定和理由。

第八十四条 在决定是否解除业务约定时，注册会计师应当考虑管理层或治理层参与舞弊的程度及其影响等因素。

第八十五条 在决定是否解除业务约定以及采取适当措施时，注册会计师应当考虑征询法律意见。

第十三章 审计工作记录

第八十六条 注册会计师应当按照《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，对下列内容形成审计工作记录：

- （一）项目组内部就舞弊导致的财务报表重大错报的可能性进行的讨论及得出的重要结论；
- （二）识别和评估的舞弊导致的财务报表层次和认定层次的重大错报风险。

第八十七条 注册会计师应当按照《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，对下列内容形成审计工作记录：

- （一）对评估的舞弊导致的财务报表层次的重大错报风险采取的总体应对措施；
- （二）实施进一步审计程序的性质、时间和范围；
- （三）实施的进一步审计程序与评估的舞弊导致的认定层次的重大错报风险之间的联系；
- （四）实施进一步审计程序（包括用于应对管理层凌驾于控制之上的风险而实施的审计程序）的结果。

第八十八条 注册会计师应当在审计工作底稿中记录与管理层、治理层、监管机构或其他相关各方就舞弊事项进行沟通的情况。

第八十九条 根据本准则第五十条的规定实施审计工作后，如果认为被审计单位在收入确认方面不存在舞弊导致的重大错报，注册会计师应当将得出该结论的理由形成审计工作记录。

第十四章 附 则

第九十条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

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

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师在财务报表审计中对法律法规的考虑，明确执业责任，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

本准则不适用于注册会计师接受专项委托审计并报告被审计单位遵守特定法律法规的业务。

第三条 本准则所称违反法规行为，是指被审计单位有意或无意地违反会计准则和相关会计制度之外的法律法规的行为。

第四条 在设计和实施审计程序以及评价和报告审计结果时，注册会计师应当充分关注被审计单位违反法规行为可能对财务报表产生重大影响。

第五条 在考虑被审计单位的一项行为是否违反法律法规时，注册会计师应当征询法律意见。

第二章 管理层遵守法律法规的责任

第六条 保证经营活动符合法律法规的规定，防止和发现违反法规行为是被审计单位管理层的责任。

第七条 管理层通常通过执行下列政策和程序，以防止和发现违反法规行为：

- （一）了解相关法律法规，确保设计的经营程序符合法律法规的规定；
- （二）建立和实施适当的内部控制；
- （三）制定、公布并遵守行为规范；
- （四）确保员工经过适当培训，了解各项行为规范；
- （五）监控行为规范的遵守情况，对违反行为规范的员工给予适当处罚；
- （六）聘请法律顾问，帮助管理层了解法律法规要求；
- （七）汇集必须遵守的法律法规，保存被投诉的记录；
- （八）将适当的职责分派给内部审计和审计委员会，帮助管理层履行防止和发现违反法规行为的责任。

第三章 对被审计单位遵守法律法规的考虑

第八条 注册会计师不应当、也不能对防止被审计单位违反法规行为负责，但执行年度财务报表审计可能是遏制违反法规行为的一项措施。

第九条 由于存在下列因素，注册会计师应当考虑违反法规行为会导致更高的重大错报风险：

- （一）许多法律法规主要与被审计单位经营活动相关，且不能被会计信息系统所反映；
- （二）审计程序的有效性受到内部控制的固有局限性和使用的测试方法的影响；

(三) 注册会计师获取的审计证据大多是说服性而非结论性的;

(四) 违反法规行为可能涉及故意隐瞒的行为。

第十条 在计划和实施审计工作时,注册会计师应当保持职业怀疑态度,充分关注审计可能揭露导致其对被审计单位遵守法律法规产生怀疑的情况或事项。

第十一条 如果法律法规要求注册会计师报告被审计单位对某些法定条款的遵守情况,注册会计师应当制定计划,以测试被审计单位对这些条款的遵守情况。

第十二条 在计划审计工作时,注册会计师应当总体了解适用于被审计单位及其所处行业的法律法规,以及被审计单位如何遵守这些法律法规。

第十三条 在获得总体了解时,注册会计师应当特别关注某些法律法规可能导致对被审计单位经营活动产生重要影响的经营风险,即违反法律法规可能导致被审计单位停业或对其持续经营产生重大影响。

第十四条 为获得对法律法规的总体了解,注册会计师应当实施下列审计程序:

(一) 利用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时所获知的信息;

(二) 向管理层询问被审计单位为遵守有关法律法规而采用的政策和程序;

(三) 向管理层询问对被审计单位经营活动可能产生重要影响的法律法规;

(四) 与管理层讨论在识别、评价和处理诉讼、索赔与税务纠纷时采用的政策和程序;

(五) 与审计组成部分的其他注册会计师讨论适用于该组成部分的法律法规。

第十五条 在获得总体了解后,注册会计师应当实施下列进一步审计程序,以有助于识别被审计单位在编制财务报表时应当考虑的违反法规行为:

(一) 向管理层询问被审计单位是否遵守了适用于被审计单位及其行业的法律法规;

(二) 检查被审计单位与许可证颁发机构或监管机构的往来函件。

第十六条 对影响财务报表重大金额和披露的法律法规,注册会计师应当获取被审计单位遵守这些法律法规的充分、适当的审计证据。

注册会计师应当充分了解这些法律法规及其变化,以便在审计财务报表相关认定时考虑这些法律法规。

第十七条 除实施本准则第十五条和第十六条规定的审计程序以外,注册会计师不需对被审计单位遵守法律法规情况实施其他审计程序,因为实施其他审计程序超出了财务报表的审计范围。

第十八条 为形成财务报表审计意见所实施的审计程序,可能使注册会计师注意到被审计单位存在影响财务报表的违反法规行为,注册会计师应当对此保持警觉。

第十九条 注册会计师应当向管理层获取书面声明,以表明被审计单位已将其知悉的、影响财务报表的所有违反或可能违反相关法律法规的情况告知注册会计师。

第二十条 如果没有证据表明被审计单位存在违反法规行为,注册会计师可推定被审计单位遵守了相关法律法规。

第四章 发现违反法规行为时实施的审计程序

第二十一条 注册会计师应当充分关注可能表明被审计单位违反法律法规的下列信息:

(一) 受到政府有关部门的调查或处罚;

(二) 提供异常贷款或支付不明费用;

(三) 与关联方存在异常交易;

- (四) 支付异常的销售佣金或代理费用；
- (五) 购销价格严重偏离市场价格；
- (六) 异常的现金收支；
- (七) 与在税收优惠地注册的公司存在异常交易；
- (八) 向商品或劳务提供者以外的单位或个人支付商品或劳务款项；
- (九) 收付款缺少适当的交易控制记录；
- (十) 现有的会计信息系统不能提供适当审计轨迹或充分证据；
- (十一) 交易未经授权或记录不当；
- (十二) 媒介评论。

第二十二条 当发现可能存在违反法规行为时，注册会计师应当了解该行为的性质及发生的环境，并获取其他适当信息，以评价其对财务报表可能产生的影响。

第二十三条 在评价违反法规行为对财务报表可能产生的影响时，注册会计师应当考虑：

- (一) 因罚款、没收违法所得、封存财产、强制停业及诉讼等导致的潜在财务后果；
- (二) 潜在财务后果是否需要披露；
- (三) 潜在财务后果是否严重，以至于影响到财务报表的公允反映。

第二十四条 当认为可能存在违反法规行为时，注册会计师应当记录所发现的情况，并与管理层讨论。

第二十五条 如果管理层不能提供令人满意的信息证明其确实遵守了法律法规，注册会计师应当向被审计单位律师咨询有关法律法规的遵守情况，及其对财务报表可能产生的影响。

当认为向被审计单位律师咨询是不适当的，或不满意其提供的咨询意见时，注册会计师应当考虑向其所在会计师事务所的律师咨询，以确定：

- (一) 被审计单位是否存在违反法规行为；
- (二) 可能导致的法律后果；
- (三) 应采取的进一步行动。

第二十六条 当怀疑被审计单位存在违反法规行为而又无法获取充分信息时，注册会计师应当考虑缺乏充分、适当的审计证据对审计报告的影响。

第二十七条 注册会计师应当考虑违反法规行为对审计的其他方面的影响，尤其对管理层声明可靠性的影响。

如果违反法规行为未被内部控制发现或未包含在管理层声明中，注册会计师应当重新考虑风险评估结果和管理层声明的有效性。

第五章 对违反法规行为的报告

第一节 与治理层沟通

第二十八条 注册会计师应当将注意到的违反法规行为尽快地与治理层沟通，或获取治理层已获知违反法规行为的审计证据。

第二十九条 如果认为违反法规行为是故意和重大的，注册会计师应当就发现的情况立即与治理层沟通。

第三十条 如果怀疑违反法规行为涉及高级管理人员，注册会计师应当向被审计单位内部的审计委员会或监事会等更高层次的机构报告。

如果不存在更高层次的机构，或注册会计师认为报告不起作用，或难以确定向谁报告，注册会计师应当考虑征询法律意见。

第二节 出具审计报告

第三十一条 如果认为违反法规行为对财务报表有重大影响，且未能在财务报表中得到恰当反映，注册会计师应当出具保留意见或否定意见的审计报告。

第三十二条 如果因被审计单位阻挠无法获取充分、适当的审计证据，以评价是否发生或可能发生对财务报表具有重大影响的违反法规行为，注册会计师应当根据审计范围受到限制的程度，出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

第三十三条 如果因审计范围受到被审计单位以外的其他条件限制而无法确定违反法规行为是否发生，注册会计师应当考虑其对审计报告的影响。

第三节 向监管机构报告

第三十四条 如果发现被审计单位存在严重违反法规行为，注册会计师应当考虑法律法规是否要求其向监管机构报告；必要时，征询法律意见。

第六章 解除业务约定

第三十五条 如果被审计单位存在违反法规行为，且没有采取注册会计师认为必要的补救措施，注册会计师应当考虑解除业务约定。

第三十六条 在解除业务约定后，如果接到后任注册会计师的询问，注册会计师应当按照《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》的规定，向其说明是否存在不应承接该业务的理由。

第七章 附 则

第三十七条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师与被审计单位治理层的沟通，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 本准则所称治理层，是指对被审计单位战略方向以及管理层履行经营管理责任负有监督责任的人员或组织。治理层的责任包括对财务报告过程的监督。

本准则所称管理层，是指对被审计单位经营活动的执行负有管理责任的人员或组织。管理层负责编制财务报表，并受到治理层的监督。

第四条 注册会计师应当就与财务报表审计相关、且根据职业判断认为与治理层责任相关的重大事项，以适当的方式及时与治理层沟通。

第五条 注册会计师与治理层沟通的主要目的是：

（一）就审计范围和时间以及注册会计师、治理层和管理层各方在财务报表审计和沟通中的责任，取得相互了解；

（二）及时向治理层告知审计中发现的与治理层责任相关的事项；

（三）共享有助于注册会计师获取审计证据和治理层履行责任的其他信息。

第六条 注册会计师应当与治理层进行明晰的沟通，并提请治理层以同样的方式与注册会计师沟通，以建立有效的双向沟通关系。注册会计师在建立这种关系时应当保持独立性和客观性。

第二章 沟通的对象

第一节 总 体 要 求

第七条 注册会计师应当确定与被审计单位治理结构中的哪些适当人员沟通。适当人员可能因沟通事项的不同而不同。

第八条 在确定与哪些适当人员沟通特定事项时，注册会计师应当利用在了解被审计单位及其环境时获取的有关治理结构和治理过程的信息。

第九条 如果无法清楚地识别需要与哪些人员沟通，注册会计师应当与委托人商定。

第二节 与治理层的下设组织或个人沟通

第十条 在决定与治理层某下设组织或个人沟通时，注册会计师应当考虑下列主要事项：

（一）下设组织、个人以及治理层整体各自的责任；

（二）拟沟通事项的性质；

（三）法律法规的规定；

（四）下设组织或个人是否有权对沟通的信息采取措施，以及是否能够提供注册会计师可能需要的进一步信息和解释；

（五）是否有必要将有关信息详尽或扼要地与治理层整体沟通。

注册会计师应当考虑在业务约定条款中明确与治理层整体直接沟通的权利。

第十一条 如果被审计单位设有审计委员会或监事会，注册会计师应当着重与审计委员会或监事会沟通。

注册会计师应当考虑仅与审计委员会或监事会沟通是否足以履行其与治理层沟通的责任。在某些情况下，注册会计师可能还需要与治理层整体沟通。

第十二条 如果被审计单位是某集团的组成部分，注册会计师应当根据不同的业务环境和沟通事项，确定与哪些适当人员沟通。适当人员除了包括该组成部分治理层外，可能还包括集团治理层。当集团治理层履行组成部分治理责任时，适当人员为集团治理层。

第三节 与管理层沟通

第十三条 在审计中，注册会计师应当就财务报表审计相关事项与管理层讨论，包括讨论本准则规定的与治理层沟通的相关事项。

第十四条 在与治理层沟通特定事项前，注册会计师通常先与管理层讨论，除非这些事项不适合与管理层讨论。不适合与管理层讨论的事项包括管理层的胜任能力和诚信问题等。

如果被审计单位设有内部审计职能，注册会计师可以在与治理层沟通特定事项前，先与内部审计人员讨论有关事项。

如果管理层或内部审计人员的意见及拟采取的措施有助于治理层了解特定事项，注册会计师应当考虑将这些意见和措施包括在与治理层沟通的内容中。

第十五条 管理层就本准则第十八条所列事项与治理层的沟通，并不能减轻注册会计师就这些事项与治理层沟通的责任。

对于本准则第三章第七节所规定的补充事项，如果认为管理层已与治理层有效沟通，注册会计师无需再就这些事项与治理层沟通。

第四节 治理层全部参与管理的情形

第十六条 在治理层全部参与管理的情况下，如果就本准则要求沟通的事项已与负有管理责任的人员沟通，且这些人员同时负有治理责任，注册会计师无需就这些事项再次与负有治理责任的相同人员沟通。

对于应予沟通且仅与治理层的监督职能相关的事项，由于监督与管理没有分离，通常不要求注册会计师就这些事项予以沟通。

第十七条 如果治理层全部参与管理，注册会计师仍应考虑与负有管理责任人员的沟通能否向所有负有治理责任的人员充分传递应予沟通的内容。

第三章 沟通的事项

第一节 沟通事项的基本内容

第十八条 注册会计师应当直接与治理层沟通的事项包括：

- （一）注册会计师的责任；
- （二）计划的审计范围和时间；
- （三）审计工作中发现的问题；
- （四）注册会计师的独立性。

第十九条 除了本准则第十八条所列事项外，注册会计师还应当就下列事项与治理层沟通：

- （一）要求和商定沟通的其他事项；
- （二）补充事项。

第二节 注册会计师的责任

第二十条 注册会计师应当就其责任直接与治理层沟通。注册会计师通常考虑将该沟通事项包含在审计业务约定书中。

注册会计师应当向治理层说明，注册会计师的责任是对管理层在治理层监督下编制的财务报表发表审计意见，对财务报表的审计并不能减轻管理层和治理层的责任。

第二十一条 注册会计师还应当与治理层沟通下列事项：

（一）注册会计师有责任按照审计准则的规定执行审计业务，发表审计意见；审计准则要求沟通的事项包括财务报表审计中发现的、且与治理层履行对财务报告过程监督职责相关的重大事项；

（二）审计准则并不要求注册会计师专门为识别与治理层沟通的补充事项设计程序，但如果注册会计师注意到根据其职业判断认为重大且与治理层责任相关的补充事项，并且这些事项没有通过其他渠道与治理层作过有效沟通，注册会计师应当就这些事项与治理层沟通；

（三）如果存在要求和商定沟通的其他事项，注册会计师还有责任就这些事项与治理层沟通。

第三节 计划的审计范围和时间

第二十二条 注册会计师应当就计划的审计范围和时间直接与治理层作简要沟通。

第二十三条 当与治理层沟通计划的审计范围和时间时，注册会计师应当保持职业谨慎，以防止由于具体审计程序易于被治理层，尤其是承担管理责任的治理层所预见等原因而损害审计工作的有效性。

第二十四条 注册会计师应当考虑与治理层沟通下列事项：

- （一）注册会计师拟如何应对由于舞弊或错误导致的重大错报风险；
- （二）注册会计师对与审计相关的内部控制采取的方案；
- （三）重要性的概念，但不宜涉及重要性的具体底线或金额；
- （四）审计业务受到的限制或法律法规对审计业务的特定要求；
- （五）注册会计师与治理层商定的沟通事项的性质。

第二十五条 注册会计师可以考虑与治理层讨论下列事项：

（一）当被审计单位设有内部审计职能时，注册会计师拟利用内部审计工作的范围，以及双方如何更好地协调和配合工作；

（二）治理层对内部控制和舞弊的态度、认识和措施；

（三）与拟实施的审计程序相关的事项，这些程序是在法律法规和审计准则的规定之外、应治理层或管理层要求而实施的；

（四）治理层对会计准则和相关会计制度，以及与财务报表相关的法律法规和其他事项等方面的变化作出的反应；

（五）治理层对以前的沟通如何作出反应。

第二十六条 注册会计师还可以考虑就治理层对下列事项的看法与其进行讨论：

- （一）与治理结构中的哪些适当人员沟通；
- （二）治理层和管理层责任的划分；
- （三）被审计单位的目标、战略以及可能导致财务报表发生重大错报的相关经营风险；

- (四) 治理层认为审计中应特别注意的事项，以及需要采取额外程序的领域；
- (五) 与监管机构沟通的重大事项；
- (六) 治理层认为可能会影响财务报表审计的事项。

第二十七条 与治理层的沟通有助于注册会计师计划审计范围和时间，但并不改变注册会计师独自承担制定总体审计策略和具体审计计划的责任。

第四节 审计工作中发现的问题

第二十八条 注册会计师应当就审计工作中发现的问题与治理层直接沟通下列事项：

- (一) 注册会计师对被审计单位会计处理质量的看法；
- (二) 审计工作中遇到的重大困难；
- (三) 尚未更正的错报，除非注册会计师认为这些错报明显不重要；
- (四) 审计中发现的、根据职业判断认为重大且与治理层履行财务报告过程监督责任直接相关的其他事项。

第二十九条 除非被审计单位治理层全部参与管理，注册会计师还应当与治理层直接沟通下列事项：

- (一) 根据职业判断认为需要提请治理层注意的管理层声明；
- (二) 已与管理层讨论或书面沟通的、审计中发现的重大事项。

第三十条 注册会计师应当就下列重要会计处理的质量和可接受性与治理层沟通：

- (一) 选用的会计政策；
- (二) 作出的会计估计；
- (三) 财务报表的披露。

第三十一条 如果认为某项重大的会计处理不恰当，注册会计师应当向治理层说明理由，并在必要时提请更正。

如果不恰当的会计处理未予更正，注册会计师应当考虑该事项对本期和未来期间财务报表的影响，以及对审计报告的影响，并将这种影响告知治理层。

第三十二条 注册会计师在审计中遇到的重大困难可能包括：

- (一) 管理层在提供审计所需信息时出现严重拖延；
- (二) 不合理地要求缩短完成审计工作的时间；
- (三) 为获取充分、适当的审计证据需要付出的努力远远超过预期；
- (四) 无法获取预期的证据；
- (五) 管理层对注册会计师施加的限制；

(六) 管理层不愿按照注册会计师的要求对持续经营能力作出评估，或拒绝将评估期间延伸至资产负债表日起的十二个月。

在某些情况下，上述困难可能构成对审计范围的限制，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。

第三十三条 除非认为错报明显不重大，注册会计师应当要求管理层更正所有已知错报。如果错报未予更正，注册会计师应当就此与治理层沟通，并再次提请予以更正。

对未更正的重大错报，注册会计师应当逐笔与治理层沟通。对未更正的大量小额错报，注册会计师可以向治理层提供列明这些错报的笔数和累计影响额的汇总表，而不必沟通每笔错报的细节。

第三十四条 注册会计师应当考虑与治理层讨论未能更正错报的原因及其影响，包括对未来财务报表可能产生的影响。

第三十五条 为了降低发生误解的可能性，注册会计师可以要求治理层提供书面声明，说明已引起治理层注意的错报没有得到更正的原因；但获取该声明并不能减轻注册会计师对未更正错报的影响形成结论的责任。

第三十六条 注册会计师应当与治理层沟通审计中发现的、与治理层履行对财务报告过程的监督职责直接相关的其他重大事项，包括已更正的、含有已审计财务报表的文件中的其他信息存在的对事实的重大错报或重大不一致。

第三十七条 如果出现下列情形，注册会计师应当将管理层声明中的相关事项提请治理层注意：

- （一）除管理层声明之外的审计证据很少；
- （二）相关的会计处理可能会因被审计单位意图的不同而不同；
- （三）管理层对作出注册会计师要求的声明很勉强；
- （四）管理层声明与其他审计证据不符。

第三十八条 在某些情况下，注册会计师应当向治理层提供完整的管理层声明书副本。此时，注册会计师应当明确列示根据职业判断认为需要提请治理层关注的事项。

第三十九条 本准则第二十九条所述的已与管理层讨论或书面沟通的重大事项主要包括：

- （一）管理层已更正的错报；
- （二）对管理层就会计或审计事项向其他专业人士进行咨询的关注；
- （三）管理层在首次委托或连续委托中，就会计准则和审计准则应用、审计或其他服务费用与注册会计师进行的讨论或书面沟通。

第五节 注册会计师的独立性

第四十条 如果被审计单位是上市公司，注册会计师应当就独立性与治理层直接沟通下列内容：

- （一）就审计项目组成员、会计师事务所其他相关人员以及会计师事务所按照法律法规和职业道德规范的规定保持了独立性作出声明；
- （二）根据职业判断，注册会计师认为会计师事务所与被审计单位之间存在的可能影响独立性的所有关系和其他事项，其中包括会计师事务所在财务报表涵盖期间为被审计单位和受被审计单位控制的组成部分提供审计、非审计服务的收费总额；
- （三）为消除对独立性的威胁或将其降至可接受的水平，已经采取的相关防护措施。

第四十一条 如果被审计单位是非上市公司，但可能涉及重大的公众利益，注册会计师应当考虑本准则第四十条所述的沟通事项是否适用。

第四十二条 如果出现了违反与注册会计师独立性有关的职业道德规范的情形，注册会计师应当尽早就该情形及已经或拟采取的补救措施与治理层直接沟通。

第六节 要求和商定沟通的其他事项

第四十三条 要求和商定沟通的其他事项包括：

- （一）法律法规和本准则以外的其他审计准则要求沟通的事项；
- （二）与治理层或管理层商定沟通的事项。

第四十四条 与治理层或管理层商定沟通的事项，可能与治理层对财务报告过程的监督责任相关，也可能与治理层的其他责任相关。

在某些情况下，可能要求注册会计师实施额外程序识别这些事项；在其他情况下，可能仅要求注册会计师就财务报表审计中注意到的事项进行沟通。

第七节 补充事项

第四十五条 如果存在本准则和其他审计准则未作要求的下列事项，注册会计师应当将其作为补充事项与治理层沟通：

- （一）已引起注册会计师注意的事项；
- （二）根据职业判断认为与治理层的责任关系重大、且管理层或其他人员尚未与治理层有效沟通的事项。

第四十六条 补充事项可能是注册会计师在财务报表审计中发现的、但与治理层对财务报告过程的监督并不直接相关的事项，也可能是通过审计以外的其他方式注意到的事项。

第四十七条 除非法律法规或协议要求执行审计程序以确定是否发生了补充事项，注册会计师在与治理层沟通这些事项时，应当使其了解：

- （一）识别补充事项只是审计的副产品，注册会计师除为形成审计意见实施必要程序外，没有实施额外程序以识别这些事项；
- （二）没有专门实施程序以确定是否还存在与已沟通事项性质相同的其他事项；
- （三）除不适合与管理层讨论的事项外，已就补充事项与管理层进行讨论。

第四章 沟通的过程

第一节 总体要求

第四十八条 注册会计师应当根据被审计单位的规模、治理结构、治理层的运作方式以及对拟沟通事项重要程度的看法等因素，合理确定沟通过程。

第二节 取得相互了解

第四十九条 注册会计师应当就沟通的形式、时间和拟沟通的基本内容与治理层取得相互了解。

第五十条 对注册会计师的责任以及计划实施审计工作的范围和时间进行清楚的沟通，旨在为相互了解奠定基础，以便建立有效的双向沟通。

难以取得相互了解，可能表明注册会计师与治理层之间的双向沟通是无效的。

第五十一条 为了取得相互了解，注册会计师可能需要与治理层讨论下列事项：

- （一）沟通的目的；
- （二）沟通的形式；
- （三）就特定事项拟参与沟通的审计项目组 and 治理层成员；
- （四）注册会计师对沟通的期望；
- （五）注册会计师对沟通事项采取措施并予以反馈的过程；
- （六）治理层对沟通事项采取措施并予以反馈的过程；
- （七）除法律法规和审计准则的规定外，商定的其他沟通责任。

注册会计师应当考虑是否在业务约定书中强调上述事项。

第三节 沟通的形式

第五十二条 沟通的形式涉及口头或书面沟通、详细或简略沟通、正式或非正式沟通。

有效的沟通形式不仅包括正式声明和书面报告等正式形式，也包括讨论等非正式的形式。

第五十三条 注册会计师就下列事项与治理层沟通时，应当采取书面形式：

（一）本准则第二十八条和第二十九条规定的审计工作中发现的重大问题，其中已向治理层提出并得到妥善解决的事项不必包含在书面沟通文件中；

（二）本准则第四十条规定的注册会计师的独立性。

对于除本条前款所述事项外的其他事项的沟通，既可以采用书面形式，也可以采用口头形式。

第五十四条 如果以口头形式沟通涉及治理层责任的事项，注册会计师应当确信沟通的事项已记录于讨论纪要或审计工作底稿。

第五十五条 注册会计师在确定采用何种沟通形式时，除了考虑特定事项的重要程度外，还应当考虑下列因素：

（一）管理层是否已就该事项与治理层沟通；

（二）被审计单位的规模、经营结构、控制环境和法律结构；

（三）如果执行的是特殊目的财务报表审计，注册会计师是否同时审计该被审计单位的通用目的财务报表；

（四）法律法规的规定；

（五）治理层的期望，包括与注册会计师定期会面或沟通的安排；

（六）注册会计师与治理层保持联系和对话的数量；

（七）治理层的成员是否发生重大变化。

第五十六条 如果就某一重大事项与治理层的某一成员以非正式方式进行讨论，注册会计师应当考虑在随后的正式沟通中概述该事项，以便治理层的其他成员得到完整和对称的信息。

第四节 保 密

第五十七条 为防止治理层未经注册会计师允许将书面沟通文件提供给第三方，注册会计师应当在书面沟通文件中声明：

（一）书面沟通文件仅供治理层使用，如果被审计单位是集团的组成部分，也可供集团管理层和负责集团审计的注册会计师使用；

（二）注册会计师对第三方不承担责任；

（三）未经注册会计师事先书面同意，沟通文件不得被引用、提及或向其他人披露。

第五十八条 如果法律法规要求注册会计师向监管机构或其他第三方提供为治理层编制的书面沟通文件，注册会计师在提供这些文件前应当事先征得治理层的同意，并对本准则第五十七条所述的声明内容进行适当修改。

第五节 沟通的时间

第五十九条 注册会计师应当及时与治理层沟通。

第六十条 沟通的时间因沟通事项的重大程度和性质，以及治理层拟采取的措施等业务环境的不同而不同。

注册会计师应当根据具体的业务环境确定适当的沟通时间：

（一）对于计划事项的沟通，通常在审计业务的早期进行，如系首次接受委托，沟通可以随同对业务约定条款的协商一并进行；

（二）对于审计中遇到的重大困难，如果治理层能够协助注册会计师克服这些困难，或者这些困难可能导致出具保留意见或无法表示意见的审计报告，应尽快予以沟通；

（三）对于注册会计师注意到的内部控制设计或实施中的重大缺陷，应尽快与管理层或治理层沟通；

（四）对于审计中发现的与财务报表或审计报告相关的事项，包括注册会计师对被审计单位会计处理质量的想法，应在最终完成财务报表前进行沟通；

（五）对于注册会计师的独立性，应在最终完成财务报表前或在对独立性威胁及其防护措施作出重大判断时进行沟通；

（六）如果同时审计特殊目的财务报表或其他历史财务信息，沟通时间应与通用目的财务报表审计的沟通时间相协调。

第六十一条 可能与沟通时间相关的其他因素包括：

（一）被审计单位的规模、经营结构、控制环境和法律结构；

（二）其他法律法规要求的期限；

（三）治理层的期望，包括对与注册会计师定期会面或沟通的安排；

（四）注册会计师识别出特定事项的时间。

第六节 沟通过程的充分性

第六十二条 注册会计师应当评价其与治理层之间的双向沟通是否足以实现审计目标。

第六十三条 如果注册会计师无法进行足够的沟通，就可能存在不能获取充分、适当的审计证据的风险。在这种情况下，注册会计师应当考虑沟通不充分对评估重大错报风险的影响，并寻求与治理层讨论这种情况。如果这种情况得不到解决，注册会计师应采取下列主要措施：

（一）根据审计范围受限的程度出具保留意见或无法表示意见的审计报告；

（二）就采取不同措施的后果征询法律意见；

（三）与治理结构中拥有更高权力的组织或人员沟通，或与监管机构等第三方沟通；

（四）解除业务约定。

第五章 记 录

第六十四条 注册会计师应当记录与治理层沟通的重大事项。

如果以被审计单位编制的纪要作为沟通的记录，注册会计师应当确定这些纪要恰当地记录了沟通的内容，并将其副本形成审计工作底稿。

第六十五条 如果根据业务环境不易识别适当的沟通人员，注册会计师还应当记录识别治理结构中的适当沟通人员的过程。

第六十六条 如果治理层全部参与管理，注册会计师还应当记录根据本准则第十七条的规定对沟通的充分性进行考虑的过程。

第六章 附 则

第六十七条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

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

第一章 总 则

第一条 为了规范前后任注册会计师的沟通，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 本准则所称前任注册会计师，是指代表会计师事务所对最近期间财务报表出具了审计报告或接受委托但未完成审计工作，已经或可能与委托人解除业务约定的注册会计师。

本准则所称后任注册会计师，是指代表会计师事务所正在考虑接受委托或已经接受委托，接替前任注册会计师执行财务报表审计业务的注册会计师。

第四条 如果被审计单位委托注册会计师对已审计财务报表进行重新审计，正在考虑接受委托或已经接受委托的注册会计师应视为后任注册会计师，之前对已审计财务报表发表审计意见的其他会计师事务所的注册会计师应视为前任注册会计师。

第五条 后任注册会计师应当征得被审计单位的同意，主动与前任注册会计师沟通。沟通可以采用口头和书面等方式进行。

前后任注册会计师应当将沟通的情况记录于审计工作底稿。

第六条 前后任注册会计师应当对沟通过程中获知的信息保密。即使未接受委托，后任注册会计师仍应履行保密义务。

第二章 接受委托前的沟通

第七条 在接受委托前，后任注册会计师应当与前任注册会计师进行必要沟通，并对沟通结果进行评价，以确定是否接受委托。

第八条 后任注册会计师应当提请被审计单位以书面方式允许前任注册会计师对其询问作出充分答复。

如果被审计单位不同意前任注册会计师作出答复，或限制答复的范围，后任注册会计师应当向被审计单位询问原因，并考虑是否接受委托。

第九条 后任注册会计师向前任注册会计师询问的内容应当合理、具体，通常包括：

- （一）是否发现被审计单位管理层存在诚信方面的问题；
- （二）前任注册会计师与管理层在重大会计、审计等问题上存在的意见分歧；
- （三）前任注册会计师与被审计单位治理层沟通的管理层舞弊、违反法规行为以及内部控制的重大缺陷；
- （四）前任注册会计师认为导致被审计单位变更会计师事务所的原因。

第十条 在征得被审计单位书面同意后，前任注册会计师应当根据所了解的事实，对后任注册会计师的合理询问及时作出充分的答复。

如果受到被审计单位的限制或存在法律诉讼的顾虑，决定不向后任注册会计师作出充分答复，前任注册会计师应当向后任注册会计师表明其答复是有限的，并说明原因。

如果得到的答复是有限的，或未得到答复，后任注册会计师应当考虑是否接受委托。

第三章 接受委托后的沟通

第十一条 接受委托后，如果需要查阅前任注册会计师的工作底稿，后任注册会计师应当征得被审计单位同意，并与前任注册会计师进行沟通。

第十二条 在征得被审计单位同意后，前任注册会计师可根据情况确定是否允许后任注册会计师查阅相关工作底稿以及查阅的内容。

第十三条 在允许查阅工作底稿之前，前任注册会计师应当向后任注册会计师获取确认函，就工作底稿的使用目的、范围和责任等与后任注册会计师达成一致意见。

第十四条 查阅前任注册会计师工作底稿获取的信息可能影响后任注册会计师实施审计程序的性质、时间和范围，但后任注册会计师应当对自身实施的审计程序和得出的审计结论负责。

后任注册会计师不应在审计报告中表明，其审计意见全部或部分地依赖前任注册会计师的审计报告或工作。

第四章 发现前任注册会计师审计的财务报表可能存在重大错报时的处理

第十五条 如果发现前任注册会计师审计的财务报表可能存在重大错报，后任注册会计师应当提请被审计单位告知前任注册会计师。必要时，后任注册会计师可要求被审计单位安排三方会谈，以便采取措施进行妥善处理。

第十六条 如果被审计单位拒绝告知前任注册会计师，或前任注册会计师拒绝参加三方会谈，或后任注册会计师对解决问题的方案不满意，后任注册会计师应当考虑对审计报告的影响或解除业务约定。

第五章 附 则

第十七条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师审计准则第 1201 号——计划审计工作

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师计划财务报表审计工作，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 注册会计师应当计划审计工作，使审计业务以有效的方式得到执行。

第四条 计划审计工作包括针对审计业务制定总体审计策略和具体审计计划，以将审计风险降至可接受的低水平。

第五条 项目负责人和项目组其他关键成员应当参与计划审计工作，利用其经验和见解，以提高计划过程的效率和效果。

第二章 初步业务活动

第六条 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；
- （二）评价遵守职业道德规范的情况，包括评价独立性；
- （三）就业务约定条款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。

第七条 注册会计师开展初步业务活动有助于确保在计划审计工作时达到下列要求：

- （一）注册会计师已具备执行业务所需要的独立性和专业胜任能力；
- （二）不存在因管理层诚信问题而影响注册会计师保持该项业务意愿的情况；
- （三）与被审计单位不存在对业务约定条款的误解。

第三章 总体审计策略

第八条 注册会计师应当为审计工作制定总体审计策略。

第九条 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。总体审计策略的制定应当包括：

（一）确定审计业务的特征，包括采用的会计准则和相关会计制度、特定行业的报告要求以及被审计单位组成部分的分布等，以界定审计范围；

（二）明确审计业务的报告目标，以计划审计的时间安排和所需沟通的性质，包括提交审计报告的时间要求，预期与管理层和治理层沟通的重要日期等；

（三）考虑影响审计业务的重要因素，以确定项目组工作方向，包括确定适当的重要性水平，初步识别可能存在较高的重大错报风险的领域，初步识别重要的组成部分和账户余额，评价是否需要针对内部控制的有效性获取审计证据，识别被审计单位、所处行业、财务报告要求及其他相关方面最近发生的重大变化等。

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。

第十条 针对本准则第九条确定的事项，注册会计师应当在总体审计策略中清楚地说明下列内容：

（一）向具体审计领域调配的资源，包括向高风险领域分派有适当经验的项目组成员，就复杂的问题利用专家工作等；

（二）向具体审计领域分配资源的数量，包括安排到重要存货存放地观察存货盘点的项目组成员的数量，对其他注册会计师工作的复核范围，对高风险领域安排的审计时间预算等；

（三）何时调配这些资源，包括是在期中审计阶段还是在关键的截止日期调配资源等；

（四）如何管理、指导、监督这些资源的利用，包括预期何时召开项目组预备会和总结会，预期项目负责人和经理如何进行复核，是否需要实施项目质量控制复核等。

注册会计师应当根据实施风险评估程序的结果对上述内容予以调整。

第十一条 总体审计策略一经制定，注册会计师应当针对总体审计策略中所识别的不同事项，制定具体审计计划，并考虑通过有效利用审计资源以实现审计目标。

第十二条 总体审计策略的详略程度应当随被审计单位的规模及该项审计业务的复杂程度的不同而变化。在小型被审计单位审计中，全部审计工作可能由一个很小的审计项目组执行，项目组成员间容易沟通和协调，总体审计策略可以相对简单。

第四章 具体审计计划

第十三条 注册会计师应当为审计工作制定具体审计计划。

第十四条 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。

第十五条 具体审计计划应当包括下列内容：

（一）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的性质、时间和范围；

（二）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的性质、时间和范围；

（三）根据中国注册会计师审计准则（以下简称审计准则）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。

第五章 审计过程中对计划的更改

第十六条 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。

第十七条 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和修改。

第六章 指导、监督与复核

第十八条 注册会计师应当就对项目组成员工作的指导、监督与复核的性质、时间和范围制定计划。

第十九条 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：

- （一）被审计单位的规模和复杂程度；
- （二）审计领域；
- （三）重大错报风险；
- （四）执行审计工作的项目组成员的素质和专业胜任能力。

第七章 对计划审计工作的记录

第二十条 注册会计师应当记录总体审计策略和具体审计计划，包括在审计工作过程中作出的任何重大更改。

第二十一条 注册会计师对总体审计策略的记录，应当包括为恰当计划审计工作和向项目组传达重大事项而作出的关键决策。

第二十二条 注册会计师对具体审计计划的记录，应当能够反映计划实施的风险评估程序的性质、时间和范围，以及针对评估的重大错报风险计划实施的进一步审计程序的性质、时间和范围。

注册会计师可以使用标准的审计程序表或审计工作完成核对表，但应当根据具体审计业务的情况作出适当修改。

第二十三条 注册会计师应当记录对总体审计策略和具体审计计划作出的重大更改及其理由，以及对导致此类更改的事项、条件或审计程序结果采取的应对措施。

第二十四条 注册会计师对计划审计工作记录的形式和范围，取决于被审计单位的规模和复杂程度、重要性、具体审计业务的情况以及对其他审计工作记录的范围等事项。

第八章 与治理层和管理层的沟通

第二十五条 注册会计师可以就计划审计工作的基本情况与被审计单位治理层和管理层进行沟通。

第二十六条 当就总体审计策略和具体审计计划中的内容与治理层、管理层进行沟通时，注册会计师应当保持职业谨慎，以防止由于具体审计程序易于被管理层或治理层所预见而损害审计工作的有效性。

第九章 首次接受审计委托的补充考虑

第二十七条 在首次接受审计委托前，注册会计师应当执行下列程序：

- （一）针对建立客户关系和承接具体审计业务实施相应的质量控制程序；
- （二）如果被审计单位变更了会计师事务所，按照职业道德规范和审计准则的规定，与前任注册会计师沟通。

第二十八条 对于首次接受审计委托，在制定总体审计策略和具体审计计划时，注册会计师还应当考虑下列事项：

- （一）就与前任注册会计师沟通作出安排，包括查阅前任注册会计师的工作底稿等；
- （二）与管理层讨论的有关首次接受审计委托的重大问题，就这些重大问题与治理层沟通的情况，以及这些重大问题是如何影响总体审计策略和具体审计计划的；
- （三）针对期初余额获取充分、适当的审计证据而计划实施的审计程序；
- （四）针对预见到的特别风险，分派具有相应素质和专业胜任能力的人员；

（五）根据会计师事务所关于首次接受审计委托的质量控制制度实施的其他程序。

第十章 附 则

第二十九条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

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

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师了解被审计单位及其环境，识别和评估财务报表重大错报风险，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 注册会计师应当了解被审计单位及其环境，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。

第四条 了解被审计单位及其环境是必要程序，特别是为注册会计师在下列关键环节作出职业判断提供重要基础：

（一）确定重要性水平，并随着审计工作的进程评估对重要性水平的判断是否仍然适当；

（二）考虑会计政策的选择和运用是否恰当，以及财务报表的列报（包括披露，下同）是否适当；

（三）识别需要特别考虑的领域，包括关联方交易、管理层运用持续经营假设的合理性，或交易是否具有合理的商业目的等；

（四）确定在实施分析程序时所使用的预期值；

（五）设计和实施进一步审计程序，以将审计风险降至可接受的低水平；

（六）评价所获取审计证据的充分性和适当性。

第五条 了解被审计单位及其环境是一个连续和动态地收集、更新与分析信息的过程，贯穿于整个审计过程的始终。注册会计师应当运用职业判断确定需要了解被审计单位及其环境的程度。

第二章 风险评估程序、信息来源以及项目组内部的讨论

第一节 风险评估程序和信息来源

第六条 注册会计师应当实施下列风险评估程序以了解被审计单位及其环境：

（一）询问被审计单位管理层和内部其他相关人员；

（二）分析程序；

（三）观察和检查。

第七条 注册会计师除了询问管理层和对财务报告负有责任的人员外，还应当考虑询问内部审计人员、采购人员、生产人员、销售人员等其他人员，并考虑询问不同级别的员工，以获取对识别重大错报风险有用的信息。

第八条 注册会计师实施分析程序有助于识别异常的交易或事项，以及对财务报表和审计产生影响的金额、比率和趋势。

在实施分析程序时，注册会计师应当预期可能存在的合理关系，并与被审计单位记录的金额、依据记录金额计算的比率或趋势相比较；如果发现异常或未预期到的关系，注册会计师应当在识别重大错报风险时考虑这些比较结果。

如果使用了高度汇总的数据，实施分析程序的结果仅可能初步显示财务报表存在重大错报风险，注册会计师应当将分析结果连同识别重大错报风险时获取的其他信息一并考虑。

第九条 观察和检查程序可以印证对管理层和其他相关人员的询问结果，并可提供有关被审计单位及其环境的信息，注册会计师应当实施下列观察和检查程序：

- （一）观察被审计单位的生产经营活动；
- （二）检查文件、记录和内部控制手册；
- （三）阅读由管理层和治理层编制的报告；
- （四）实地察看被审计单位的生产经营场所和设备；
- （五）追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程（穿行测试）。

第十条 如果根据职业判断认为从被审计单位外部获取的信息有助于识别重大错报风险，注册会计师应当实施其他审计程序以获取这些信息。

第十一条 注册会计师应当考虑在承接客户或续约过程中获取的信息，以及向被审计单位提供其他服务所获得的经验是否有助于识别重大错报风险。

第十二条 对于连续审计业务，如果拟利用在以前期间获取的信息，注册会计师应当确定被审计单位及其环境是否已发生变化，以及该变化是否可能影响以前期间获取的信息在本期审计中的相关性。

第二节 项目组内部的讨论

第十三条 注册会计师应当组织项目组成员对财务报表存在重大错报的可能性进行讨论，并运用职业判断确定讨论的目标、内容、人员、时间和方式。

第十四条 项目组通过讨论可以使成员更好地了解在各自负责的领域中，由于舞弊或错误导致财务报表重大错报的可能性，并了解各自实施审计程序的结果如何影响审计的其他方面，包括对确定进一步审计程序的性质、时间和范围的影响。

第十五条 项目组应当讨论被审计单位面临的经营风险、财务报表容易发生错报的领域以及发生错报的方式，特别是由于舞弊导致重大错报的可能性。

第十六条 项目组的关键成员应当参与讨论。如果项目组需要拥有信息技术或其他特殊技能的专家，这些专家也应参与讨论。

第十七条 项目组应当根据审计的具体情况，在整个审计过程中持续交换有关财务报表发生重大错报可能性的信息。

第十八条 项目组在讨论时应当强调在整个审计过程中保持职业怀疑态度，警惕可能发生重大错报的迹象，并对这些迹象进行严格追踪。

第三章 了解被审计单位及其环境

第一节 总体要求

第十九条 注册会计师应当从下列方面了解被审计单位及其环境：

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

注册会计师应当根据本章第二节至第六节的规定了解本条前款第（一）项至第（五）项，根据本准则第四章的规定了解本条前款第（六）项。

在针对本条第一款各项确定风险评估程序的性质、时间和范围时，注册会计师应当考虑审计业务的具体情况和相关审计经验，并识别本条第一款各项与以前期间相比发生的重大变化。

第二节 行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素

第二十条 注册会计师应当了解被审计单位的行业状况，主要包括：

- （一）所在行业的市场供求与竞争；
- （二）生产经营的季节性和周期性；
- （三）产品生产技术的变化；
- （四）能源供应与成本；
- （五）行业的关键指标和统计数据。

第二十一条 注册会计师应当了解被审计单位所处的法律环境及监管环境，主要包括：

- （一）适用的会计准则、会计制度和行业特定惯例；
- （二）对经营活动产生重大影响的法律法规及监管活动；
- （三）对开展业务产生重大影响的政府政策，包括货币、财政、税收和贸易等政策；
- （四）与被审计单位所处行业和所从事经营活动相关的环保要求。

第二十二条 注册会计师应当了解影响被审计单位经营的其他外部因素，主要包括：

- （一）宏观经济的景气度；
- （二）利率和资金供求状况；
- （三）通货膨胀水平及币值变动；
- （四）国际经济环境和汇率变动。

第二十三条 注册会计师应当考虑被审计单位所在行业的业务性质或监管程度是否可能导致特定的重大错报风险，考虑项目组是否配备了具有相关知识和经验的成员。

第三节 被审计单位的性质

第二十四条 注册会计师应当主要从下列方面了解被审计单位的性质：

- （一）所有权结构；
- （二）治理结构；
- （三）组织结构；
- （四）经营活动；
- （五）投资活动；
- （六）筹资活动。

了解被审计单位的性质有助于注册会计师理解预期在财务报表中反映的各类交易、账户余额、列报。

第二十五条 注册会计师应当了解所有权结构以及所有者与其他人员或单位之间的关系，考虑关联方关系是否已经得到识别，以及关联方交易是否得到恰当核算。

第二十六条 注册会计师应当了解被审计单位的治理结构，考虑治理层是否能够在独立于管理层的情况下对被审计单位事务（包括财务报告）做出客观判断。

第二十七条 注册会计师应当了解被审计单位的组织结构，考虑复杂组织结构可能导致的重大错报风险，包括财务报表合并、商誉摊销和减值、长期股权投资核算以及特殊目的实体核算等问题。

第二十八条 注册会计师应当了解被审计单位的经营活动，主要包括：

- （一）主营业务的性质；
- （二）与生产产品或提供劳务相关的市场信息；
- （三）业务的开展情况；
- （四）联盟、合营与外包情况；
- （五）从事电子商务的情况；
- （六）地区与行业分布；
- （七）生产设施、仓库的地理位置及办公地点；
- （八）关键客户；
- （九）重要供应商；
- （十）劳动用工情况；
- （十一）研究与开发活动及其支出；
- （十二）关联方交易。

第二十九条 注册会计师应当了解被审计单位的投资活动，主要包括：

- （一）近期拟实施或已实施的并购活动与资产处置情况；
- （二）证券投资、委托贷款的发生与处置；
- （三）资本性投资活动，包括固定资产和无形资产投资，以及近期或计划发生的变动；
- （四）不纳入合并范围的投资。

第三十条 注册会计师应当了解被审计单位的筹资活动，主要包括：

- （一）债务结构和相关条款，包括担保情况及表外融资；
- （二）固定资产的租赁；
- （三）关联方融资；
- （四）实际受益股东；
- （五）衍生金融工具的运用。

第四节 被审计单位对会计政策的选择和运用

第三十一条 注册会计师应当了解被审计单位对会计政策的选择和运用，是否符合适用的会计准则和相关会计制度，是否符合被审计单位的具体情况。

第三十二条 在了解被审计单位对会计政策的选择和运用是否适当时，注册会计师应当关注下列重要事项：

- （一）重要项目的会计政策和行业惯例；
- （二）重大和异常交易的会计处理方法；
- （三）在新领域和缺乏权威性标准或共识的领域，采用重要会计政策产生的影响；
- （四）会计政策的变更；
- （五）被审计单位何时采用以及如何采用新颁布的会计准则和相关会计制度。

第三十三条 如果被审计单位变更了重要的会计政策，注册会计师应当考虑变更的原因及其适当性，并考虑是否符合适用的会计准则和相关会计制度的规定。

第三十四条 注册会计师应当考虑，被审计单位是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定恰当地进行了列报，并披露了重要事项。

第五节 被审计单位的目标、战略以及相关经营风险

第三十五条 注册会计师应当了解被审计单位的目标和战略，以及可能导致财务报表重大错报的相关经营风险。

第三十六条 经营风险源于对被审计单位实现目标和战略产生不利影响的重大情况、事项、环境和行动，或源于不恰当的目标和战略。

注册会计师应当了解被审计单位是否存在与下列方面有关的目标和战略，并考虑相应的经营风险：

（一）行业发展，及其可能导致的被审计单位不具备足以应对行业变化的人力资源和业务专长等风险；

（二）开发新产品或提供新服务，及其可能导致的被审计单位产品责任增加等风险；

（三）业务扩张，及其可能导致的被审计单位对市场需求的估计不准确等风险；

（四）新颁布的会计法规，及其可能导致的被审计单位执行法规不当或不完整，或会计处理成本增加等风险；

（五）监管要求，及其可能导致的被审计单位法律责任增加等风险；

（六）本期及未来的融资条件，及其可能导致的被审计单位由于无法满足融资条件而失去融资机会等风险；

（七）信息技术的运用，及其可能导致的被审计单位信息系统与业务流程难以融合等风险。

第三十七条 多数经营风险最终都会产生财务后果，从而影响财务报表。注册会计师应当根据被审计单位的具体情况考虑经营风险是否可能导致财务报表发生重大错报。

第三十八条 管理层通常制定识别和应对经营风险的策略，注册会计师应当了解被审计单位的风险评估过程。

第三十九条 小型被审计单位通常没有正式的计划 and 程序来确定其目标、战略并管理经营风险。注册会计师应当询问管理层或观察小型被审计单位如何应对这些事项。

第六节 被审计单位财务业绩的衡量和评价

第四十条 被审计单位内部或外部对财务业绩的衡量和评价可能对管理层产生压力，促使其采取行动改善财务业绩或歪曲财务报表。

注册会计师应当了解被审计单位财务业绩的衡量和评价情况，考虑这种压力是否可能导致管理层采取行动，以至于增加财务报表发生重大错报的风险。

第四十一条 在了解被审计单位财务业绩衡量和评价情况时，注册会计师应当关注下列信息：

（一）关键业绩指标；

（二）业绩趋势；

（三）预测、预算和差异分析；

（四）管理层和员工业绩考核与激励性报酬政策；

（五）分部信息与不同层次部门的业绩报告；

（六）与竞争对手的业绩比较；

（七）外部机构提出的报告。

第四十二条 注册会计师应当关注被审计单位内部财务业绩衡量所显示的未预期到的结果或趋势、管理层的调查结果和纠正措施，以及相关信息是否显示财务报表可能存在重大错报。

第四十三条 如果拟利用被审计单位内部信息系统生成的财务业绩衡量指标，注册会计师应当考虑相关信息是否可靠，以及利用这些信息是否足以实现审计目标。

第四十四条 小型被审计单位通常没有正式的财务业绩衡量和评价程序，管理层往往依据某些关键指标，作为评价财务业绩和采取适当行动的基础，注册会计师应当了解管理层使用的关键指标。

第四章 了解被审计单位的内部控制

第一节 内部控制的内涵和要素

第四十五条 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。

第四十六条 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。

第四十七条 内部控制包括下列要素：

- （一）控制环境；
- （二）风险评估过程；
- （三）信息系统与沟通；
- （四）控制活动；
- （五）对控制的监督。

本准则所称的内部控制包括本条前款所述的五项要素；本准则所称的控制包括本条前款所述的一项或多项要素，或要素表现出的各个方面。

第四十八条 本准则对内部控制要素的分类提供了了解内部控制的框架，但无论对内部控制要素如何进行分类，注册会计师都应当重点考虑被审计单位某项控制，是否能够以及如何防止或发现并纠正各类交易、账户余额、列报存在的重大错报。

第四十九条 小型被审计单位通常采用非正式和简单的内部控制实现其目标，参与日常经营管理的业主（以下简称业主）可能承担多项职能，内部控制要素没有得到清晰区分，注册会计师应当综合考虑小型被审计单位内部控制要素能否实现其目标。

第二节 与审计相关的控制

第五十条 与审计相关的控制，包括被审计单位为实现财务报告可靠性目标设计和实施的控制。注册会计师应当运用职业判断，考虑一项控制单独或连同其他控制是否与评估重大错报风险以及针对评估的风险设计和实施进一步审计程序有关。

在运用职业判断时，注册会计师应当考虑下列因素：

- （一）注册会计师确定的重要性水平；
- （二）被审计单位的性质；
- （三）被审计单位的规模；
- （四）被审计单位经营的多样性和复杂性；
- （五）法律法规和监管要求；
- （六）作为内部控制组成部分的系统的性质和复杂性。

第五十一条 如果在设计和实施进一步审计程序时拟利用被审计单位内部生成的信息，注册会计师应当考虑用以保证该信息完整性和准确性的控制可能与审计相关。

第五十二条 如果用以保证经营效率、效果的控制以及对法律法规遵守的控制与实施审计程序时评价或使用的数据相关，注册会计师应当考虑这些控制可能与审计相关。

第五十三条 用以保护资产的内部控制可能包括与实现财务报告可靠性和经营效率、效果目标相关的控制。注册会计师在了解保护资产的内部控制各项要素时，可仅考虑其中与财务报告可靠性目标相关的控制。

第三节 对内部控制了解的深度

第五十四条 注册会计师在了解内部控制时，应当评价控制的设计，并确定其是否得到执行。

评价控制的设计是指考虑一项控制单独或连同其他控制是否能够有效防止或发现并纠正重大错报。

控制得到执行是指某项控制存在且被审计单位正在使用。

设计不当的控制可能表明内部控制存在重大缺陷，注册会计师在确定是否考虑控制得到执行时，应当首先考虑控制的设计。

第五十五条 注册会计师通常实施下列风险评估程序，以获取有关控制设计和执行的审计证据：

- （一）询问被审计单位的人员；
- （二）观察特定控制的运用；
- （三）检查文件和报告；
- （四）追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程（穿行测试）。

询问本身并不足以评价控制的设计以及确定其是否得到执行，注册会计师应当将询问与其他风险评估程序结合使用。

第五十六条 除非存在某些可以使控制得到一贯运行的自动化控制，注册会计师对控制的了解并不能够代替对控制运行有效性的测试。

第四节 内部控制的人工和自动化成分

第五十七条 内部控制可能既包括人工成分又包括自动化成分，在风险评估以及设计和实施进一步审计程序时，注册会计师应当考虑内部控制的人工和自动化特征及其影响。

第五十八条 信息技术通常在下列方面提高被审计单位内部控制的效率和效果：

- （一）在处理大量的交易或数据时，一贯运用事先确定的业务规则，并进行复杂运算；
- （二）提高信息的及时性、可获得性及准确性；
- （三）有助于对信息的深入分析；
- （四）加强对被审计单位政策和程序执行情况的监督；
- （五）降低控制被规避的风险；
- （六）通过对操作系统、应用程序系统和数据库系统实施安全控制，提高不相容职务分离的有效性。

第五十九条 注册会计师应当从下列方面了解信息技术对内部控制产生的特定风险：

- （一）系统或程序未能正确处理数据，或处理了不正确的数据，或两种情况同时并存；

(二) 在未得到授权情况下访问数据, 可能导致数据的毁损或对数据不恰当的修改, 包括记录未经授权或不存在的交易, 或不正确地记录了交易;

(三) 信息技术人员可能获得超越其履行职责以外的数据访问权限, 破坏了系统应有的职责分工;

(四) 未经授权改变主文档的数据;

(五) 未经授权改变系统或程序;

(六) 未能对系统或程序作出必要的修改;

(七) 不恰当的人为干预;

(八) 数据丢失的风险或不能访问所需要的数据。

第六十条 内部控制的人工成分在处理下列需要主观判断或酌情处理的情形时可能更为适当:

(一) 存在大额、异常或偶发的交易;

(二) 存在难以定义、防范或预见的错误;

(三) 为应对情况的变化, 需要对现有的自动化控制进行调整;

(四) 监督自动化控制的有效性。

第六十一条 注册会计师应当从下列方面了解人工控制产生的特定风险:

(一) 人工控制可能更容易被规避、忽视或凌驾;

(二) 人工控制可能不具有一贯性;

(三) 人工控制可能更容易产生简单错误或失误。

第六十二条 注册会计师应当考虑人工控制在下列情形中可能是不适当的:

(一) 存在大量或重复发生的交易;

(二) 事先可预见的错误能够通过自动化控制得以防范或发现;

(三) 控制活动可得到适当设计和自动化处理。

第六十三条 在了解内部控制时, 注册会计师应当考虑被审计单位是否通过建立有效的控制, 以恰当应对由于使用信息技术系统或人工系统而产生的风险。

第五节 内部控制的局限性

第六十四条 内部控制存在下列固有局限性, 无论如何设计和执行, 只能对财务报告的可靠性提供合理的保证:

(一) 在决策时人为判断可能出现错误和由于人为失误而导致内部控制失效;

(二) 可能由于两个或更多的人员进行串通或管理层凌驾于内部控制之上而被规避。

第六十五条 小型被审计单位拥有的员工通常较少, 限制了其职责分离的程度, 业主凌驾于内部控制之上的可能性较大, 注册会计师应当考虑一些关键领域是否存在有效的内部控制。

第六节 控制环境

第六十六条 注册会计师应当了解控制环境。

控制环境包括治理职能和管理职能, 以及治理层和管理层对内部控制及其重要性的态度、认识和措施。

第六十七条 在评价控制环境的设计和实施情况时, 注册会计师应当了解管理层在治理层的监督下, 是否营造并保持了诚实守信和合乎道德的文化, 以及是否建立了防止或发现并纠正舞弊和错误的恰当控制。

第六十八条 在评价控制环境的设计时，注册会计师应当考虑构成控制环境的下列要素，以及这些要素如何被纳入被审计单位业务流程：

- （一）对诚信和道德价值观念的沟通与落实；
- （二）对胜任能力的重视；
- （三）治理层的参与程度；
- （四）管理层的理念和经营风格；
- （五）组织结构；
- （六）职权与责任的分配；
- （七）人力资源政策与实务。

第六十九条 在确定构成控制环境的要素是否得到执行时，注册会计师应当考虑将询问与其他风险评估程序相结合以获取审计证据。

通过询问管理层和员工，注册会计师可能了解管理层如何就业务规程和道德价值观念与员工进行沟通。

通过观察和检查，注册会计师可能了解管理层是否建立了正式的行为守则，在日常工作中行为守则是否得到遵守，以及管理层如何处理违反行为守则的情形。

第七十条 控制环境对重大错报风险的评估具有广泛影响，注册会计师应当考虑控制环境的总体优势是否为内部控制的其他要素提供了适当的基础，并且未被控制环境中存在的缺陷所削弱。

第七十一条 控制环境本身并不能防止或发现并纠正各类交易、账户余额、列报认定层次的重大错报，注册会计师在评估重大错报风险时应当将控制环境连同其他内部控制要素产生的影响一并考虑。

第七十二条 在小型被审计单位，可能无法获取以文件形式存在的有关控制环境要素的审计证据，注册会计师应当重点了解管理层对内部控制设计的态度、认识和措施。

第七节 被审计单位的风险评估过程

第七十三条 注册会计师应当了解被审计单位的风险评估过程和结果。

风险评估过程包括识别与财务报告相关的经营风险，以及针对这些风险所采取的措施。

第七十四条 在评价被审计单位风险评估过程的设计和执行时，注册会计师应当确定管理层如何识别与财务报告相关的经营风险，如何估计该风险的重要性，如何评估风险发生的可能性，以及如何采取措施管理这些风险。

第七十五条 注册会计师应当询问管理层识别出的经营风险，并考虑这些风险是否可能导致重大错报。

在审计过程中，如果识别出管理层未能识别的重大错报风险，注册会计师应当考虑被审计单位的风险评估过程为何没有识别出这些风险，以及评估过程是否适合于具体环境。

第七十六条 在小型被审计单位，管理层可能没有正式的风险评估过程，注册会计师应当与管理层讨论其如何识别经营风险以及如何应对这些风险。

第八节 信息系统与沟通

第七十七条 与财务报告相关的信息系统，包括用以生成、记录、处理和报告交易、事项和情况，对相关资产、负债和所有者权益履行经营管理责任的程序和记录。

与财务报告相关的信息系统应当与业务流程相适应。

第七十八条 与财务报告相关的信息系统所生成信息的质量，对管理层能否作出恰当的经营管理决策以及编制可靠的财务报告具有重大影响。

与财务报告相关的信息系统通常包括下列职能：

- （一）识别与记录所有的有效交易；
- （二）及时、详细地描述交易，以便在财务报告中对交易作出恰当分类；
- （三）恰当计量交易，以便在财务报告中对交易的金额作出准确记录；
- （四）恰当确定交易生成的会计期间；
- （五）在财务报表中恰当列报交易。

第七十九条 注册会计师应当从下列方面了解与财务报告相关的信息系统：

- （一）在被审计单位经营过程中，对财务报表具有重大影响的各类交易；
- （二）在信息技术和人工系统中，对交易生成、记录、处理和报告的程序；
- （三）与交易生成、记录、处理和报告有关的会计记录、支持性信息和财务报表中的特定项目；
- （四）信息系统如何获取除各类交易之外的对财务报表具有重大影响的事项和情况；
- （五）被审计单位编制财务报告的过程，包括作出的重大会计估计和披露。

第八十条 在了解与财务报告相关的信息系统时，注册会计师应当特别关注由于管理层凌驾于账户记录控制之上，或规避控制行为而产生的重大错报风险，并考虑被审计单位如何纠正不正确的交易处理。

第八十一条 与财务报告相关的沟通包括使员工了解各自在与财务报告有关的内部控制方面的角色和职责，员工之间的工作联系，以及向适当级别的管理层报告例外事项的方式。

注册会计师应当了解被审计单位内部如何对财务报告的岗位职责，以及与财务报告相关的重大事项进行沟通。

注册会计师还应当了解管理层与治理层之间的沟通，以及被审计单位与外部的沟通。

第八十二条 在小型被审计单位，与财务报告相关的信息系统和沟通可能不如大型被审计单位正式和复杂，注册会计师应当考虑这种特征对评估重大错报风险的影响。

第九节 控制活动

第八十三条 注册会计师应当了解控制活动，以足够评估认定层次的重大错报风险和针对评估的风险设计进一步审计程序。

控制活动是指有助于确保管理层的指令得以执行的政策和程序，包括与授权、业绩评价、信息处理、实物控制和职责分离等相关的活动。

第八十四条 注册会计师应当了解与授权有关的控制活动，包括一般授权和特别授权。

一般授权是指管理层制定的要求组织内部遵守的普遍适用于某类交易或活动的政策。

特别授权是指管理层针对特定类别的交易或活动逐一设置的授权。

第八十五条 注册会计师应当了解与业绩评价有关的控制活动，主要包括被审计单位分析评价实际业绩与预算（或预测、前期业绩）的差异，综合分析财务数据与经营数据的内在关系，将内部数据与外部信息来源相比较，评价职能部门、分支机构或项目活动的业绩，以及对发现的异常差异或关系采取必要的调查与纠正措施。

第八十六条 注册会计师应当了解与信息处理有关的控制活动，包括信息技术一般控制和应用控制。

信息技术一般控制是指与多个应用系统有关的政策和程序，有助于保证信息系统持续恰当地运行(包括信息的完整性和数据的安全性)，支持应用控制作用的有效发挥，通常包括数据中心和网络运行控制，系统软件的购置、修改及维护控制，接触或访问权限控制，应用系统的购置、开发及维护控制。

信息技术应用控制是指主要在业务流程层次运行的人工或自动化程序，与用于生成、记录、处理、报告交易或其他财务数据的程序相关，通常包括检查数据计算准确性，审核账户和试算平衡表，设置对输入数据和数字序号的自动检查，以及对例外报告进行人工干预。

第八十七条 注册会计师应当了解实物控制，主要包括了解对资产和记录采取适当的安全保护措施，对访问计算机程序和数据文件设置授权，以及定期盘点并将盘点记录与会计记录相核对。

实物控制的效果影响资产的安全，从而对财务报表的可靠性及审计产生影响。

第八十八条 注册会计师应当了解职责分离，主要包括了解被审计单位如何将交易授权、交易记录以及资产保管等职责分配给不同员工，以防范同一员工在履行多项职责时可能发生的舞弊或错误。

第八十九条 在了解控制活动时，注册会计师应当重点考虑一项控制活动单独或连同其他控制活动，是否能够以及如何防止或发现并纠正各类交易、账户余额、列报存在的重大错报。

如果多项控制活动能够实现同一目标，注册会计师不必了解与该目标相关的每项控制活动。

第九十条 在了解其他内部控制要素时，如果获取了控制活动是否存在的信息，注册会计师应当确定是否有必要进一步了解这些控制活动。

第九十一条 小型被审计单位通常难以实施适当的职责分离，注册会计师应当考虑小型被审计单位采取的控制活动能否有效实现控制目标。

第十节 对控制的监督

第九十二条 注册会计师应当了解被审计单位对与财务报告相关的内部控制的监督活动，并了解如何采取纠正措施。

对控制的监督是指被审计单位评价内部控制在一段时间内运行有效性的过程，该过程包括及时评价控制的设计和运行，以及根据情况的变化采取必要的纠正措施。

第九十三条 注册会计师应当了解被审计单位对控制的持续监督活动和专门的评价活动。

持续的监督活动通常贯穿于被审计单位的日常经营活动与常规管理工作中。

被审计单位可能使用内部审计人员或具有类似职能的人员对内部控制的设计和执行业务进行专门的评价。

被审计单位也可能利用与外部有关各方沟通或交流所获取的信息监督相关的控制活动。

第九十四条 注册会计师应当了解与被审计单位监督活动相关的信息来源，以及管理层认为信息具有可靠性的依据。

如果拟利用被审计单位监督活动使用的信息(包括内部审计报告)，注册会计师应当考虑该信息是否具有可靠的基础，是否足以实现审计目标。

第九十五条 小型被审计单位通常没有正式的持续监督活动，且持续的监督活动与日常管理工作难以明确区分，注册会计师应当考虑业主对经营活动的密切参与能否有效实现其对控制的监督目标。

第五章 评估重大错报风险

第一节 识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险

第九十六条 注册会计师应当识别和评估财务报表层次以及各类交易、账户余额、列报认定层次的重大错报风险。

在识别和评估重大错报风险时，注册会计师应当实施下列审计程序：

- （一）在了解被审计单位及其环境的整个过程中识别风险，并考虑各类交易、账户余额、列报；
- （二）将识别的风险与认定层次可能发生错报的领域相联系；
- （三）考虑识别的风险是否重大；
- （四）考虑识别的风险导致财务报表发生重大错报的可能性。

第九十七条 注册会计师应当利用实施风险评估程序获取的信息，包括在评价控制设计和确定其是否得到执行时获取的审计证据，作为支持风险评估结果的审计证据。

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。

第九十八条 注册会计师应当关注下列事项和情况可能表明被审计单位存在重大错报风险：

- （一）在经济不稳定的国家或地区开展业务；
- （二）在高度波动的市场开展业务；
- （三）在严厉、复杂的监管环境中开展业务；
- （四）持续经营和资产流动性出现问题，包括重要客户流失；
- （五）融资能力受到限制；
- （六）行业环境发生变化；
- （七）供应链发生变化；
- （八）开发新产品或提供新服务，或进入新的业务领域；
- （九）开辟新的经营场所；
- （十）发生重大收购、重组或其他非经常性事项；
- （十一）拟出售分支机构或业务分部；
- （十二）复杂的联营或合资；
- （十三）运用表外融资、特殊目的实体以及其他复杂的融资协议；
- （十四）重大的关联方交易；
- （十五）缺乏具备胜任能力的会计人员；
- （十六）关键人员变动；
- （十七）内部控制薄弱；
- （十八）信息技术战略与经营战略不协调；
- （十九）信息技术环境发生变化；
- （二十）安装新的与财务报告有关的重大信息技术系统；
- （二十一）经营活动或财务报告受到监管机构的调查；
- （二十二）以往存在重大错报或本期期末出现重大会计调整；
- （二十三）发生重大的非常规交易；

- (二十四) 按照管理层特定意图记录的交易;
- (二十五) 应用新颁布的会计准则或相关会计制度;
- (二十六) 会计计量过程复杂;
- (二十七) 事项或交易在计量时存在重大不确定性;
- (二十八) 存在未决诉讼和或有负债。

第九十九条 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、列报的认定相关, 还是与财务报表整体广泛相关, 进而影响多项认定。

第一百条 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。

第一百零一条 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。

注册会计师可能识别出有助于防止或发现并纠正特定认定发生重大错报的控制。在确定这些控制是否能够实现上述目标时, 注册会计师应当将控制活动和其他要素综合考虑。

第一百零二条 如果通过对内部控制的了解发现下列情况, 并对财务报表局部或整体的可审计性产生疑问, 注册会计师应当考虑出具保留意见或无法表示意见的审计报告:

(一) 被审计单位会计记录的状况和可靠性存在重大问题, 不能获取充分、适当的审计证据以发表无保留意见;

(二) 对管理层的诚信存在严重疑虑。

必要时, 注册会计师应当考虑解除业务约定。

第二节 需要特别考虑的重大错报风险

第一百零三条 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的重大错报风险(以下简称特别风险)。

第一百零四条 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。

第一百零五条 在确定风险的性质时, 注册会计师应当考虑下列事项:

- (一) 风险是否属于舞弊风险;
- (二) 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;
- (三) 交易的复杂程度;
- (四) 风险是否涉及重大的关联方交易;
- (五) 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;
- (六) 风险是否涉及异常或超出正常经营过程的重大交易。

第一百零六条 特别风险通常与重大的非常规交易和判断事项有关。

非常规交易是指由于金额或性质异常而不经常发生的交易。

判断事项通常包括作出的会计估计。

第一百零七条 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:

- (一) 管理层更多地介入会计处理;
- (二) 数据收集和處理涉及更多的人工成分;

(三) 复杂的计算或会计处理方法;

(四) 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。

第一百零八条 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:

(一) 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;

(二) 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。

第一百零九条 对特别风险,注册会计师应当评价相关控制的设计情况,并确定其是否已经得到执行。

与重大非常规交易或判断事项相关的风险很少受到日常控制的约束,注册会计师应当了解被审计单位是否针对该特别风险设计和实施了控制。

第一百一十条 如果管理层未能实施控制以恰当应对特别风险,注册会计师应当认为内部控制存在重大缺陷,并考虑其对风险评估的影响。

第三节 仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险

第一百一十一条 作为风险评估的一部分,如果认为仅通过实质性程序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,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。

第一百一十二条 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。

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。

第四节 对风险评估的修正

第一百一十三条 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。

第六章 与治理层和管理层的沟通

第一百一十四条 注册会计师应当及时将注意到的内部控制设计或执行方面的重大缺陷告知适当层次的管理层或治理层。

第一百一十五条 如果识别出被审计单位未加控制或控制不当的重大错报风险,或认为被审计单位的风险评估过程存在重大缺陷,注册会计师应当就此类内部控制缺陷与治理层沟通。

第七章 审计工作记录

第一百一十六条 注册会计师应当就下列内容形成审计工作记录:

（一）项目组对由于舞弊或错误导致财务报表发生重大错报的可能性进行的讨论，以及得出的重要结论；

（二）根据本准则第十九条的规定，对被审计单位及其环境各个方面的了解要点（包括对本准则第四十七条所述的内部控制各项要素的了解要点）、信息来源以及实施的风险评估程序；

（三）根据本准则第九十六条的规定，在财务报表层次和认定层次识别、评估出的重大错报风险；

（四）根据本准则第一百零九条和第一百一十一条的规定，识别出的特别风险和仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险，以及对相关控制的评估。

第八章 附 则

第一百一十七条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

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

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师对被审计单位使用服务机构的考虑，以及对服务机构注册会计师的报告的考虑，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 本准则所称服务机构，是指接受被审计单位委托，为被审计单位记录交易和处理相关数据，或为其执行交易并履行受托责任的机构。

本准则所称服务机构注册会计师，是指为服务机构提供鉴证服务的注册会计师。

第四条 注册会计师应当考虑被审计单位使用服务机构对其内部控制的影响，以识别和评估重大错报风险，设计和实施进一步审计程序。

第二章 注册会计师考虑的内容

第五条 服务机构可能制定和执行影响被审计单位内部控制的政策和程序，这些政策和程序在实体和运行上与被审计单位相分离。

如果服务机构提供的服务仅限于记录交易和处理相关数据，且被审计单位保留交易授权并履行受托责任，被审计单位可能有能力在自身内部执行有效的政策和程序。

如果服务机构执行被审计单位的交易，并履行受托责任，被审计单位可能认为有必要依赖服务机构的政策和程序。

第六条 在了解被审计单位及其环境时，注册会计师应当确定服务机构活动对被审计单位的重要性以及与审计的相关性。

在执行本条前款规定时，注册会计师应当根据具体情况了解下列事项：

- （一）服务机构提供服务的性质；
- （二）被审计单位与服务机构签订的合同条款以及双方的关系；
- （三）被审计单位内部控制与服务机构相关系统的相互影响程度；
- （四）与服务机构活动相关的被审计单位的内部控制，包括对由服务机构处理的交易的控制，以及被审计单位如何识别和管理与使用服务机构相关的风险等；
- （五）服务机构履行受托责任的能力和财务实力，包括服务机构经营失败对被审计单位可能造成的影响；
- （六）用户手册和技术手册等反映的有关服务机构的信息；
- （七）可获得的与服务机构信息系统相关的控制的信息。

第七条 注册会计师应当考虑服务机构注册会计师、内部审计人员或监管机构等第三方的报告，以获取服务机构内部控制设计、执行和运行有效性的信息。

如果拟利用服务机构的内部审计工作，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1411 号——考虑内部审计工作》的规定办理。

第八条 如果通过了解被审计单位及其环境，认为服务机构的内部控制不会影响对被审计单位重大错报风险的评估，注册会计师不必再考虑本章第九条至第十二条以及第三章的规定。

第九条 如果认为服务机构的活动对被审计单位具有重大影响，并且与审计相关，注册会计师应当充分了解服务机构的活动对被审计单位及其环境的影响，以识别和评估重大错报风险，并针对评估的重大错报风险设计进一步审计程序。

第十条 如果了解的结果不足以识别和评估重大错报风险，注册会计师应当考虑提请服务机构要求其注册会计师实施风险评估程序以提供必要信息，或实地考察服务机构以获取信息。

如果拟实地考察服务机构，注册会计师应当建议被审计单位要求服务机构允许注册会计师获取必要信息。

第十一条 注册会计师通过阅读服务机构注册会计师出具的报告，可能能够充分了解受服务机构影响的被审计单位内部控制。

在评估重大错报风险时，对受到服务机构内部控制影响的认定，注册会计师也可能使用服务机构注册会计师出具的报告。

如果使用服务机构注册会计师出具的报告，注册会计师应当考虑服务机构注册会计师承担特定业务的专业胜任能力。

第十二条 如果风险评估结果预期服务机构的控制运行有效，或仅实施实质性程序不能提供认定层次充分、适当的审计证据，注册会计师应当实施控制测试，以获取控制运行有效性的审计证据。

注册会计师可以通过下列方式获取控制运行有效性的审计证据：

- （一）测试被审计单位对服务机构活动的控制；
- （二）获取服务机构注册会计师对与审计相关的内部控制运行有效性出具的报告；
- （三）实地考察服务机构并实施控制测试。

第三章 服务机构注册会计师的报告

第十三条 在使用服务机构注册会计师的报告时，注册会计师应当考虑报告的性质和内容。

第十四条 注册会计师使用的服务机构注册会计师的报告通常为下列两种类型之一：

- （一）内部控制设计与执行的报告；
- （二）内部控制设计、执行和运行有效性的报告。

第十五条 内部控制设计与执行的报告，包括由服务机构管理层对服务机构内部控制作出的描述，以及服务机构注册会计师发表的意见。

服务机构注册会计师发表的意见包括：

- （一）对内部控制的描述是否准确；
- （二）为实现既定目标，内部控制的设计是否合理；
- （三）内部控制是否已得到执行。

第十六条 内部控制设计、执行和运行有效性的报告，包括由服务机构管理层对服务机构内部控制作出的描述，以及服务机构注册会计师发表的意见。

服务机构注册会计师发表的意见包括：

- （一）对内部控制的描述是否准确；
- （二）为实现既定目标，内部控制的设计是否合理；
- （三）内部控制是否已得到执行；
- （四）根据控制测试结果，内部控制的运行是否有效。

除了对内部控制运行有效性发表意见外，服务机构注册会计师还可能在报告中说明所实施的 control 测试及其结果。

第十七条 服务机构注册会计师通常对报告的使用作出限制，报告的使用者通常包括服务机构及其客户，以及被审计单位注册会计师。

被审计单位注册会计师，是指代表所在的会计师事务所为被审计单位提供审计服务的注册会计师。

第十八条 注册会计师应当考虑服务机构注册会计师实施工作的范围，并评价服务机构注册会计师出具报告的有效性和适当性。

第十九条 尽管内部控制设计与执行的报告可能有助于注册会计师了解服务机构的内部控制，但注册会计师不应将其作为服务机构控制运行有效性的证据。

第二十条 内部控制设计、执行和运行有效性的报告可以提供控制运行有效性的审计证据。

如果将内部控制设计、执行和运行有效性的报告作为控制运行有效性的审计证据，注册会计师应当考虑服务机构注册会计师实施的控制测试是否与被审计单位的各类交易、账户余额、列报（包括披露）的认定有关，以及服务机构注册会计师实施的控制测试及其结果是否适当。

在考虑服务机构注册会计师实施的控制测试及其结果是否适当时，注册会计师应当重点考虑服务机构注册会计师控制测试涵盖的期间，以及实施这些控制测试以来的时间间隔。

第二十一条 对服务机构注册会计师实施的与审计相关的控制测试及其结果，注册会计师应当考虑这些测试的性质、时间和范围是否能提供有关内部控制运行有效性的充分、适当的审计证据，以支持评估的重大错报风险。

第二十二条 服务机构注册会计师可能接受委托，实施对被审计单位注册会计师有用的实质性程序。此类业务约定可能涉及实施由被审计单位及其注册会计师、服务机构及其注册会计师商定的程序。

第二十三条 当使用服务机构注册会计师的报告时，注册会计师不应在审计报告中提及服务机构注册会计师的报告。

第四章 附 则

第二十四条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师审计准则第 1221 号——重要性

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师运用重要性原则，明确重要性概念及其与审计风险的关系，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 重要性取决于在具体环境下对错报金额和性质的判断。如果一项错报单独或连同其他错报可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，则该项错报是重大的。

第四条 在执行审计业务时，注册会计师应当考虑重要性及其与审计风险的关系。

第二章 重要性的确定

第五条 注册会计师应当运用职业判断确定重要性。

第六条 在计划审计工作时，注册会计师应当确定一个可接受的重要性水平，以发现在金额上重大的错报。

第七条 注册会计师应当考虑较小金额错报的累计结果可能对财务报表产生重大影响。

第八条 注册会计师应当考虑财务报表层次和各类交易、账户余额、列报（包括披露，下同）认定层次的重要性。

第九条 在确定审计程序的性质、时间和范围以及评价错报的影响时，注册会计师应当考虑重要性。

第三章 重要性与审计风险的关系

第十条 在计划审计工作时，注册会计师应当考虑导致财务报表发生重大错报的原因。

注册会计师应当在了解被审计单位及其环境的基础上确定重要性，并随着审计过程的推进，评价对重要性的判断是否仍然合理。

注册会计师应当对各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性进行评估，以有助于确定进一步审计程序的性质、时间和范围，将审计风险降至可接受的低水平。

第十一条 重要性与审计风险之间存在反向关系。重要性水平越高，审计风险越低；重要性水平越低，审计风险越高。注册会计师在确定审计程序的性质、时间和范围时应当考虑这种反向关系。

在确定审计程序后，如果注册会计师决定接受更低的重要性水平，审计风险将增加。注册会计师应当选用下列方法将审计风险降至可接受的低水平：

（一）如有可能，通过扩大控制测试范围或实施追加的控制测试，降低评估的重大错报风险，并支持降低后的重大错报风险水平；

（二）通过修改计划实施的实质性程序的性质、时间和范围，降低检查风险。

第十二条 在评价审计程序结果时，注册会计师确定的重要性和审计风险，可能与计划审计工作时评估的重要性和审计风险存在差异。在这种情况下，注册会计师应当重新确定重要性和审计风险，并考虑实施的审计程序是否充分。

第四章 评价错报的影响

第十三条 注册会计师应当评估在审计过程中已识别但尚未更正错报的汇总数是否重大。

第十四条 尚未更正错报的汇总数包括：

（一）注册会计师已识别的具体错报，包括在以前期间审计中已识别但尚未更正错报的净影响额；

（二）注册会计师对不能明确识别的其他错报的最佳估计数，即推断误差。

第十五条 如果认为尚未更正错报的汇总数可能是重大的，注册会计师应当考虑通过扩大审计程序的范围或要求管理层调整财务报表降低审计风险。

在任何情况下，注册会计师都应当要求管理层就已识别的错报调整财务报表。

第十六条 如果管理层拒绝调整财务报表，并且扩大审计程序范围的结果不能使注册会计师认为尚未更正错报的汇总数不重大，注册会计师应当考虑出具非无保留意见的审计报告。

第十七条 如果已识别但尚未更正错报的汇总数接近重要性水平，注册会计师应当考虑该汇总数连同尚未发现的错报是否可能超过重要性水平，并考虑通过实施追加的审计程序，或要求管理层调整财务报表降低审计风险。

第五章 与管理层和治理层的沟通

第十八条 如果识别出由于舞弊或错误而导致的重大错报，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》的规定，考虑与管理层和治理层沟通。

第六章 附 则

第十九条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

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

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师针对已评估的重大错报风险确定总体应对措施，设计和实施进一步审计程序，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 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，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，以将审计风险降至可接受的低水平。

第四条 在确定总体应对措施以及设计和实施进一步审计程序的性质、时间和范围时，注册会计师应当运用职业判断。

第二章 针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施

第五条 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：

- （一）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；
- （二）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；
- （三）提供更多的督导；
- （四）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；
- （五）对拟实施审计程序的性质、时间和范围作出总体修改。

第六条 注册会计师对控制环境的了解影响其对财务报表层次重大错报风险的评估。

有效的控制环境可以使注册会计师增强对内部控制和被审计单位内部产生的证据的信赖程度。

如果控制环境存在缺陷，注册会计师在对拟实施审计程序的性质、时间和范围作出总体修改时应当考虑：

- （一）在期末而非期中实施更多的审计程序；
- （二）主要依赖实质性程序获取审计证据；
- （三）修改审计程序的性质，获取更具说服力的审计证据；
- （四）扩大审计程序的范围。

第七条 注册会计师评估的财务报表层次重大错报风险以及采取的总体应对措施，对拟实施进一步审计程序的总体方案具有重大影响。

拟实施进一步审计程序的总体方案包括实质性方案和综合性方案。

实质性方案是指注册会计师实施的进一步审计程序以实质性程序为主；综合性方案是指注册会计师在实施进一步审计程序时，将控制测试与实质性程序结合使用。

第三章 针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序

第一节 进一步审计程序的内涵和要求

第八条 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，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，下同）认定层次重大错报风险实施的审计程序，包括控制测试和实质性程序。

注册会计师应当根据本章的规定考虑进一步审计程序的性质、时间和范围；根据本准则第四章的规定设计和实施控制测试；根据本准则第五章的规定设计和实施实质性程序；根据本准则第六章的规定评价列报的适当性。

第九条 注册会计师设计和实施的进一步审计程序的性质、时间和范围，应当与评估的认定层次重大错报风险具备明确的对应关系。

在应对评估的风险时，合理确定审计程序的性质是最重要的。

第十条 在设计进一步审计程序时，注册会计师应当考虑下列因素：

- （一）风险的重要性；
- （二）重大错报发生的可能性；
- （三）涉及的各类交易、账户余额、列报的特征；
- （四）被审计单位采用的特定控制的性质；

（五）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。

第十一条 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或综合性方案。

无论选择何种方案，注册会计师都应当对所有重大的各类交易、账户余额、列报设计和实施实质性程序。

第十二条 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。

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。

第二节 进一步审计程序的性质

第十三条 进一步审计程序的性质是指进一步审计程序的目的和类型。

进一步审计程序的目的包括通过实施控制测试以确定内部控制运行的有效性，通过实施实质性程序以发现认定层次的重大错报。

进一步审计程序的类型包括检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行和分析程序。

不同的审计程序应对特定认定错报风险的效力不同。

第十四条 注册会计师应当根据认定层次重大错报风险的评估结果选择审计程序。

评估的认定层次重大错报风险越高，对通过实质性程序获取的审计证据的相关性和可靠性的要求越高，从而可能影响进一步审计程序的类型及其综合运用。

第十五条 在确定拟实施的审计程序时，注册会计师应当考虑评估的认定层次重大错报风险产生的原因，包括考虑各类交易、账户余额、列报的具体特征以及内部控制。

第十六条 如果在实施进一步审计程序时拟利用被审计单位信息系统生成的信息，注册会计师应当就信息的准确性和完整性获取审计证据。

第三节 进一步审计程序的时间

第十七条 进一步审计程序的时间是指注册会计师何时实施进一步审计程序，或审计证据适用的期间或时点。

第十八条 注册会计师可以在期中或期末实施控制测试或实质性程序。

当重大错报风险较高时，注册会计师应当考虑在期末或接近期末实施实质性程序；或采用不通知的方式，或在管理层不能预见的时间实施审计程序。

第十九条 在期中实施进一步审计程序，可能有助于注册会计师在审计工作初期识别重大事项，并在管理层的协助下及时解决这些事项；或针对这些事项制定有效的实质性方案或综合性方案。

如果在期中实施了进一步审计程序，注册会计师还应当针对剩余期间获取审计证据。

第二十条 在确定何时实施审计程序时，注册会计师应当考虑下列因素：

- （一）控制环境；
- （二）何时能得到相关信息；
- （三）错报风险的性质；
- （四）审计证据适用的期间或时点。

第二十一条 某些审计程序只能在期末或期末以后实施，包括将财务报表与会计记录相核对，检查财务报表编制过程中所作的会计调整等。

如果被审计单位在期末或接近期末发生了重大交易，或重大交易在期末尚未完成，注册会计师应当考虑交易的发生或截止等认定可能存在的重大错报风险，并在期末或期末以后检查此类交易。

第四节 进一步审计程序的范围

第二十二条 进一步审计程序的范围是指实施进一步审计程序的数量，包括抽取的样本量，对某项控制活动的观察次数等。

在确定审计程序的范围时，注册会计师应当考虑下列因素：

- （一）确定的重要性水平；
- （二）评估的重大错报风险；
- （三）计划获取的保证程度。

随着重大错报风险的增加，注册会计师应当考虑扩大审计程序的范围。但是，只有当审计程序本身与特定风险相关时，扩大审计程序的范围才是有效的。

第二十三条 注册会计师可以使用计算机辅助审计技术对电子化的交易和账户文档进行更广泛的测试，包括从主要电子文档中选取交易样本，或按照某一特征对交易进行分类，或对总体而非样本进行测试。

第二十四条 注册会计师使用恰当的抽样方法通常可以得出有效结论。

如果存在下列情形，注册会计师依据样本得出的结论可能与对总体实施同样的审计程序得出的结论不同，出现不可接受的风险：

- （一）从总体中选择的样本量过小；
- （二）选择的抽样方法对实现特定目标不适当；
- （三）未对发现的例外事项进行恰当的追查。

第二十五条 注册会计师在综合运用不同审计程序时，不仅应当考虑各类审计程序的性质，还应当考虑测试的范围是否适当。

第四章 控制测试

第一节 控制测试的内涵和要求

第二十六条 当存在下列情形之一时，注册会计师应当实施控制测试：

- （一）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；
- （二）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。

第二十七条 如果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，注册会计师应当实施控制测试，就控制在相关期间或时点的运行有效性获取充分、适当的审计证据。

只有认为控制设计合理、能够防止或发现并纠正认定层次的重大错报，注册会计师才有必要对控制运行的有效性实施测试。

第二十八条 如果认为仅实施实质性程序获取的审计证据无法将认定层次重大错报风险降至可接受的低水平，注册会计师应当实施相关的控制测试，以获取控制运行有效性的审计证据。

第二十九条 测试控制运行的有效性与确定控制是否得到执行所需获取的审计证据是不同的。

在实施风险评估程序以获取控制是否得到执行的审计证据时，注册会计师应当确定某项控制是否存在，被审计单位是否正在使用。

在测试控制运行的有效性时，注册会计师应当从下列方面获取关于控制是否有效运行的审计证据：

- （一）控制在所审计期间的不同时点是如何运行的；
- （二）控制是否得到一贯执行；
- （三）控制由谁执行；
- （四）控制以何种方式运行。

如果被审计单位在所审计期间内的不同时期使用了不同的控制，注册会计师应当考虑不同时期控制运行的有效性。

第三十条 为评价控制设计和确定控制是否得到执行而实施的某些风险评估程序并非专为控制测试而设计，但可能提供有关控制运行有效性的审计证据，注册会计师应当考虑这些审计证据是否足以实现控制测试的目的。

注册会计师可以考虑在评价控制设计和获取其得到执行的审计证据的同时测试控制运行有效性，以提高审计效率。

第二节 控制测试的性质

第三十一条 注册会计师应当选择适当类型的审计程序以获取有关控制运行有效性的保证。

计划的保证水平越高，对有关控制运行有效性的审计证据的可靠性要求越高。

当拟实施的进一步审计程序主要以控制测试为主，尤其是仅实施实质性程序获取的审计证据无法将认定层次重大错报风险降至可接受的低水平时，注册会计师应当获取有关控制运行有效性的更高的保证水平。

第三十二条 控制测试与了解内部控制的目的不同，但两者采用审计程序的类型通常相同，包括询问、观察、检查和穿行测试。此外，控制测试的程序还包括重新执行。

第三十三条 询问本身并不足以测试控制运行的有效性，注册会计师应当将询问与其他审计程序结合使用，以获取有关控制运行有效性的审计证据。

将询问与检查或重新执行结合使用，通常能够比仅实施询问和观察获取更高的保证；观察提供的证据仅限于观察发生的时点，本身不足以测试控制运行的有效性。

第三十四条 注册会计师应当根据特定控制的性质选择所需实施审计程序的类型。

某些控制可能存在反映控制运行有效性的文件记录，注册会计师应当考虑检查这些文件记录以获取控制运行有效性的审计证据；某些控制可能不存在文件记录，或文件记录与证实控制运行有效性不相关，注册会计师应当考虑实施检查以外的其他审计程序，以获取有关控制运行有效性的审计证据。

第三十五条 在设计控制测试时，注册会计师不仅应当考虑与认定直接相关的控制，还应当考虑这些控制所依赖的与认定间接相关的控制，以获取支持控制运行有效性的审计证据。

第三十六条 对于一项自动化的应用控制，由于信息技术处理过程的内在一贯性，注册会计师可以利用该项控制得以执行的审计证据和信息技术一般控制（特别是对系统变动的控制）运行有效性的审计证据，作为支持该项控制在相关期间运行有效性的重要审计证据。

第三十七条 控制测试的目的是评价控制是否有效运行；细节测试的目的是发现认定层次的重大错报。尽管两者目的不同，但注册会计师可以考虑针对同一交易同时实施控制测试和细节测试，以实现双重目的。

如果拟实施双重目的测试，注册会计师应当仔细设计和评价测试程序。

第三十八条 注册会计师应当考虑实施实质性程序发现的错报对评价相关控制运行有效性的影响。

如果实施实质性程序发现被审计单位没有识别出的重大错报，通常表明内部控制存在重大缺陷，注册会计师应当就这些缺陷与管理层和治理层进行沟通。

第三节 控制测试的时间

第三十九条 注册会计师应当根据控制测试的目的确定控制测试的时间，并确定拟信赖的相关控制的时点或期间。

如果测试特定时点的控制，注册会计师仅得到该时点控制运行有效性的审计证据；如果测试某一期间的控制，注册会计师可获取控制在该期间有效运行的审计证据。

第四十条 如果仅需要测试控制在特定时点的运行有效性，注册会计师只需要获取该时点的审计证据。

如果需要获取控制在某一期间有效运行的审计证据，仅获取与时点相关的审计证据是不充分的，注册会计师应当辅以其他控制测试，包括测试被审计单位对控制的监督。

第四十一条 如果已获取有关控制在期中运行有效性的审计证据，并拟利用该证据，注册会计师应当实施下列审计程序：

- （一）获取这些控制在剩余期间变化情况的审计证据；
- （二）确定针对剩余期间还需获取的补充审计证据。

在执行本条前款第（二）项的规定时，注册会计师应当考虑下列因素：

- （一）评估的认定层次重大错报风险的重大程度；
- （二）在期中测试的特定控制；
- （三）在期中对有关控制运行有效性获取的审计证据的程度；
- （四）剩余期间的长度；
- （五）在信赖控制的基础上拟减少进一步实质性程序的范围；
- （六）控制环境。

第四十二条 通过测试剩余期间控制的运行有效性或测试被审计单位对控制的监督，注册会计师可以获取补充审计证据。

第四十三条 如果拟信赖以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据，注册会计师应当通过实施询问并结合观察或检查程序，获取这些控制是否已经发生变化的审计证据。

第四十四条 如果控制在本期发生变化，注册会计师应当考虑以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据是否与本期审计相关。

如果拟信赖的控制自上次测试后已发生变化，注册会计师应当在本期审计中测试这些控制的运行有效性。

第四十五条 如果拟信赖的控制自上次测试后未发生变化，且不属于旨在减轻特别风险的控制，注册会计师应当运用职业判断确定是否在本期审计中测试其运行有效性，以及本次测试与上次测试的时间间隔，但两次测试的时间间隔不得超过两年。

第四十六条 在确定利用以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据是否适当以及再次测试控制的时间间隔时，注册会计师应当考虑：

- （一）内部控制其他要素的有效性，包括控制环境、对控制的监督以及被审计单位的风险评估过程；
- （二）控制特征（人工控制还是自动化控制）产生的风险；
- （三）信息技术一般控制的有效性；
- （四）控制设计及其运行的有效性，包括在以前审计中测试控制运行有效性时发现的控制运行偏差的性质和程度；
- （五）由于环境发生变化而特定控制缺乏相应变化导致的风险；
- （六）重大错报的风险和对控制的拟信赖程度。

第四十七条 当出现下列情况时，注册会计师应当缩短再次测试控制的时间间隔或完全不信赖以前审计获取的审计证据：

- （一）控制环境薄弱；
- （二）对控制的监督薄弱；
- （三）相关控制中人工控制的成分较大；
- （四）信息技术一般控制薄弱；
- （五）对控制运行产生重大影响的人事变动；
- （六）环境的变化表明需要对控制作出相应的变动；
- （七）重大错报风险较大或对控制的拟信赖程度较高。

第四十八条 如果拟信赖以前审计获取的某些控制运行有效性的审计证据，注册会计师应当在每次审计时从中选取足够数量的控制，测试其运行有效性；不应将所有拟信赖控制的测试集中于某一次审计，而在之后的两次审计中不进行任何测试。

第四十九条 如果确定评估的认定层次重大错报风险是特别风险，并拟信赖旨在减轻特别风险的控制，注册会计师不应依赖以前审计获取的审计证据，而应在本期审计中测试这些控制的运行有效性。

第四节 控制测试的范围

第五十条 注册会计师应当设计控制测试，以获取控制在整个拟信赖的期间有效运行的充分、适当的审计证据。

在确定某项控制的测试范围时，注册会计师通常考虑下列因素：

- （一）在整个拟信赖的期间，被审计单位执行控制的频率；
- （二）在所审计期间，注册会计师拟信赖控制运行有效性的时间长度；

（三）为证实控制能够防止或发现并纠正认定层次重大错报，所需获取审计证据的相关性和可靠性；

（四）通过测试与认定相关的其他控制获取的审计证据的范围；

（五）在风险评估时拟信赖控制运行有效性的程度；

（六）控制的预期偏差。

第五十一条 注册会计师在风险评估时对控制运行有效性的拟信赖程度越高，需要实施控制测试的范围越大。

第五十二条 控制的预期偏差率越高，需要实施控制测试的范围越大。如果控制的预期偏差率过高，注册会计师应当考虑控制可能不足以将认定层次的重大错报风险降至可接受的低水平，从而针对某一认定实施的控制测试可能是无效的。

第五十三条 信息技术处理具有内在一贯性，除非系统发生变动，注册会计师通常不需要增加自动化控制的测试范围。

第五章 实质性程序

第一节 实质性程序的内涵和要求

第五十四条 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。

第五十五条 注册会计师对重大错报风险的评估是一种判断，可能无法充分识别所有的重大错报风险，并且由于内部控制存在固有局限性，无论评估的重大错报风险结果如何，注册会计师都应当针对所有重大的各类交易、账户余额、列报实施实质性程序。

第五十六条 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：

（一）将财务报表与其所依据的会计记录相核对；

（二）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。

第五十七条 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。

第五十八条 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，或将细节测试和实质性分析程序结合使用，以获取充分、适当的审计证据。

第二节 实质性程序的性质

第五十九条 注册会计师应当根据各类交易、账户余额、列报的性质选择实质性程序的类型。

细节测试适用于对各类交易、账户余额、列报认定的测试，尤其是对存在或发生、计价认定的测试；对在一段时期内存在可预期关系的大量交易，注册会计师可以考虑实施实质性分析程序。

第六十条 注册会计师应当针对评估的风险设计细节测试，获取充分、适当的审计证据，以达到认定层次所计划的保证水平。

在针对存在或发生认定设计细节测试时，注册会计师应当选择包含在财务报表金额中的项目，并获取相关审计证据。

在针对完整性认定设计细节测试时，注册会计师应当选择有证据表明应包含在财务报表金额中的项目，并调查这些项目是否确实包括在内。

第六十一条 在设计实质性分析程序时，注册会计师应当考虑下列因素：

- （一）对特定认定使用实质性分析程序的适当性；
- （二）对已记录的金额或比率作出预期时，所依据的内部或外部数据的可靠性；
- （三）作出预期的准确程度是否足以在计划的保证水平上识别重大错报；
- （四）已记录金额与预期值之间可接受的差异额。

当实施实质性分析程序时，如果使用被审计单位编制的信息，注册会计师应当考虑测试与信息编制相关的控制，以及这些信息是否在本期或前期经过审计。

第三节 实质性程序的时间

第六十二条 如果在期中实施了实质性程序，注册会计师应当针对剩余期间实施进一步的实质性程序，或将实质性程序和控制测试结合使用，以将期中测试得出的结论合理延伸至期末。

第六十三条 注册会计师在期中实施实质性程序，增加期末存在错报而未被发现的风险，并且该风险随着剩余期间的延长而增加。

在考虑是否在期中实施实质性程序时，注册会计师应当考虑下列因素：

- （一）控制环境和其他相关的控制；
- （二）实施审计程序所需信息在期中之后的可获得性；
- （三）实质性程序的目标；
- （四）评估的重大错报风险；
- （五）各类交易或账户余额以及相关认定的性质；
- （六）针对剩余期间，能否通过实施实质性程序或将实质性程序与控制测试相结合，降低期末存在错报而未被发现的风险。

第六十四条 如果拟将期中测试得出的结论延伸至期末，注册会计师应当考虑针对剩余期间仅实施实质性程序是否足够。

如果认为实施实质性程序本身不充分，注册会计师还应测试剩余期间相关控制运行的有效性或针对期末实施实质性程序。

第六十五条 如果已识别出由于舞弊导致的重大错报风险，为将期中得出的结论延伸至期末而实施的审计程序通常是无效的，注册会计师应当考虑在期末或者接近期末实施实质性程序。

第六十六条 如果已在期中实施了实质性程序，或将控制测试与实质性程序相结合，并拟信赖期中测试得出的结论，注册会计师应当将期末信息和期中的可比信息进行比较、调节，识别和调查出现的异常金额，并针对剩余期间实施实质性分析程序或细节测试。

在确定针对剩余期间拟实施的实质性程序时，注册会计师应当考虑是否已在期中实施控制测试，并考虑与财务报告相关的信息系统能否充分提供与期末账户余额及剩余期间交易有关的信息。

在针对剩余期间实施实质性程序时，注册会计师应当重点关注并调查重大的异常交易或分录、重大波动以及各类交易或账户余额在构成上的重大或异常变动。

如果拟针对剩余期间实施实质性分析程序，注册会计师应当考虑某类交易的期末累计发生额或账户期末余额在金额、相对重要性及构成方面能否被合理预期。

第六十七条 如果在期中检查出某类交易或账户余额存在错报，注册会计师应当考虑修改与该类交易或账户余额相关的风险评估以及针对剩余期间拟实施实质性程序的性质、时间和范围，或考虑在期末扩大实质性程序的范围或重新实施实质性程序。

第六十八条 在以前审计中实施实质性程序获取的审计证据，通常对本期只有很弱的证据效力或没有证据效力，不足以应对本期的重大错报风险。

只有当以前获取的审计证据及其相关事项未发生重大变动时，以前获取的审计证据才可能用作本期的有效审计证据。

如果拟利用以前审计中实施实质性程序获取的审计证据，注册会计师应当在本期实施审计程序，以确定这些审计证据是否具有持续相关性。

第四节 实质性程序的范围

第六十九条 在确定实质性程序的范围时，注册会计师应当考虑评估的认定层次重大错报风险和实施控制测试的结果。

注册会计师评估的认定层次的重大错报风险越高，需要实施实质性程序的范围越广。

如果对控制测试结果不满意，注册会计师应当考虑扩大实质性程序的范围。

第七十条 在设计细节测试时，注册会计师除了从样本量的角度考虑测试范围外，还要考虑选样方法的有效性等因素。

第七十一条 在设计实质性分析程序时，注册会计师应当确定已记录金额与预期值之间可接受的差异额。

在确定该差异额时，注册会计师应当主要考虑各类交易、账户余额、列报及相关认定的重要性和计划的保证水平。

第六章 评价列报的适当性

第七十二条 注册会计师应当实施审计程序，以评价财务报表总体列报是否符合适用的会计准则和相关会计制度的规定。

第七十三条 在评价财务报表总体列报时，注册会计师应当考虑评估的认定层次重大错报风险。

第七十四条 注册会计师应当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。

第七章 评价审计证据的充分性和适当性

第七十五条 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。

第七十六条 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。

第七十七条 在实施控制测试时，如果发现被审计单位控制运行出现偏差，注册会计师应当了解这些偏差及其潜在后果，并确定已实施的控制测试是否为信赖控制提供了充分、适当的审计证据，是否需要实施进一步的控制测试或实质性程序以应对潜在的错报风险。

第七十八条 注册会计师不应将审计中发现的舞弊或错误视为孤立发生的事项，而应当考虑其对评估的重大错报风险的影响。

在完成审计工作前，注册会计师应当评价是否已将审计风险降至可接受的低水平，是否需要重新考虑已实施审计程序的性质、时间和范围。

第七十九条 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。

注册会计师应当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。

第八十条 在评价审计证据的充分性和适当性时，注册会计师应当运用职业判断，并考虑下列因素的影响：

（一）认定发生潜在错报的重要程度，以及潜在错报单独或连同其他潜在错报对财务报表产生重大影响的可能性；

（二）管理层应对和控制风险的有效性；

（三）在以前审计中获取的关于类似潜在错报的经验；

（四）实施审计程序的结果，包括审计程序是否识别出舞弊或错误的具体情形；

（五）可获得信息的来源和可靠性；

（六）审计证据的说服力；

（七）对被审计单位及其环境的了解。

第八十一条 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。

第八章 审计工作记录

第八十二条 注册会计师应当就下列事项形成审计工作记录：

（一）对评估的财务报表层次重大错报风险采取的总体应对措施；

（二）实施进一步审计程序的性质、时间和范围；

（三）实施的进一步审计程序与评估的认定层次重大错报风险的联系；

（四）实施进一步审计程序的结果。

第八十三条 如果拟利用在以前审计中获取的有关控制运行有效性的审计证据，注册会计师应当记录信赖这些控制的理由和结论。

第九章 附 则

第八十四条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

财政部关于印发中国注册会计师执业准则的通知

财会[2006]4 号

国务院有关部委，各省、自治区、直辖市财政厅（局）：

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，现予批准，自 2007 年 1 月 1 日起施行。现行的《独立审计基本准则》等相关准则同时废止。执行中有何问题，请及时反馈中国注册会计师协会。

附件：中国注册会计师执业准则

二〇〇六年二月十五日

中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师获取审计证据的内容、数量和质量，以及为获取审计证据所需实施的审计程序，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 本准则所称审计证据，是指注册会计师为了得出审计结论、形成审计意见而使用的所有信息，包括财务报表依据的会计记录中含有的信息和其他信息。

第四条 依据会计记录编制财务报表是被审计单位管理层的责任，注册会计师应当测试会计记录以获取审计证据。

会计记录中含有的信息本身并不足以提供充分的审计证据作为对财务报表发表审计意见的基础，注册会计师还应当获取用作审计证据的其他信息。

第五条 可用作审计证据的其他信息包括注册会计师从被审计单位内部或外部获取的会计记录以外的信息；通过询问、观察和检查等审计程序获取的信息；以及自身编制或获取的可以通过合理推断得出结论的信息。

第六条 注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，以得出合理的审计结论，作为形成审计意见的基础。

第二章 审计证据的充分性和适当性

第七条 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和适当性。

第八条 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。

第九条 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。

尽管审计证据的充分性和适当性相关，但如果审计证据的质量存在缺陷，注册会计师仅靠获取更多的审计证据可能无法弥补其质量上的缺陷。

第十条 在确定审计证据的相关性时，注册会计师应当考虑：

- （一）特定的审计程序可能只为某些认定提供相关的审计证据，而与其他认定无关；
- （二）针对同一项认定可以从不同来源获取审计证据或获取不同性质的审计证据；
- （三）只与特定认定相关的审计证据并不能替代与其他认定相关的审计证据。

第十一条 审计证据的可靠性受其来源和性质的影响，并取决于获取审计证据的具体环境。

注册会计师通常按照下列原则考虑审计证据的可靠性：

- （一）从外部独立来源获取的审计证据比从其他来源获取的审计证据更可靠；

（二）内部控制有效时内部生成的审计证据比内部控制薄弱时内部生成的审计证据更可靠；

（三）直接获取的审计证据比间接获取或推论得出的审计证据更可靠；

（四）以文件记录形式（无论是纸质、电子或其他介质）存在的审计证据比口头形式的审计证据更可靠；

（五）从原件获取的审计证据比从传真或复印件获取的审计证据更可靠。

在运用本条前款第（一）项至第（五）项所述的原则评价审计证据的可靠性时，注册会计师应当注意可能出现的重大例外情况。

第十二条 审计工作通常不涉及鉴定文件记录的真伪，注册会计师也不是鉴定文件记录真假的专家，但应当考虑用作审计证据的信息的可靠性，并考虑与这些信息生成与维护相关的控制的有效性。

如果在审计过程中识别出的情况使其认为文件记录可能是伪造的或文件记录中的某些条款已发生变动，注册会计师应当作出进一步调查，包括直接向第三方询证，或考虑利用专家的工作以评价文件记录的真伪。

第十三条 如果在实施审计程序时使用被审计单位生成的信息，注册会计师应当就这些信息的准确性和完整性获取审计证据。

第十四条 如果针对某项认定从不同来源获取的审计证据或获取的不同性质的审计证据能够相互印证，与该项认定相关的审计证据则具有更强的说服力。

如果从不同来源获取的审计证据或获取的不同性质的审计证据不一致，可能表明某项审计证据不可靠，注册会计师应当追加必要的审计程序。

第十五条 注册会计师可以考虑获取审计证据的成本与所获取信息的有效性之间的关系，但不应以获取审计证据的困难和成本为由减少不可替代的审计程序。

第三章 获取审计证据时对认定的运用

第十六条 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。

第十七条 注册会计师对所审计期间的各类交易和事项运用的认定通常分为下列类别：

- （一）发生：记录的交易和事项已发生，且与被审计单位有关；
- （二）完整性：所有应当记录的交易和事项均已记录；
- （三）准确性：与交易和事项有关的金额及其他数据已恰当记录；
- （四）截止：交易和事项已记录于正确的会计期间；
- （五）分类：交易和事项已记录于恰当的账户。

第十八条 注册会计师对期末账户余额运用的认定通常分为下列类别：

- （一）存在：记录的资产、负债和所有者权益是存在的；
- （二）权利和义务：记录的资产由被审计单位拥有或控制，记录的负债是被审计单位应当履行的偿还义务；
- （三）完整性：所有应当记录的资产、负债和所有者权益均已记录；
- （四）计价和分摊：资产、负债和所有者权益以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价或分摊调整已恰当记录。

第十九条 注册会计师对列报运用的认定通常分为下列类别：

- （一）发生以及权利和义务：披露的交易、事项和其他情况已发生，且与被审计单位有关；
- （二）完整性：所有应当包括在财务报表中的披露均已包括；
- （三）分类和可理解性：财务信息已被恰当地列报和描述，且披露内容表述清楚；
- （四）准确性和计价：财务信息和其他信息已公允披露，且金额恰当。

第四章 获取审计证据的审计程序

第二十条 注册会计师应当通过实施下列审计程序，获取充分、适当的审计证据，得出合理的审计结论，作为形成审计意见的基础：

- （一）风险评估程序；
- （二）控制测试（必要时或决定测试时）；
- （三）实质性程序。

第二十一条 注册会计师应当实施风险评估程序，以此作为评估财务报表层次和认定层次重大错报风险的基础。

风险评估程序本身并不足以发表审计意见提供充分、适当的审计证据，注册会计师还应当实施进一步审计程序，包括实施控制测试（必要时或决定测试时）和实质性程序。

第二十二条 当存在下列情形之一时，控制测试是必要的：

（一）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，注册会计师应当实施控制测试以支持评估结果；

（二）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，注册会计师应当实施控制测试，以获取内部控制运行有效性的审计证据。

第二十三条 注册会计师应当计划和实施实质性程序，以应对评估的重大错报风险。

注册会计师对重大错报风险的评估是一种判断，并且由于内部控制存在固有局限性，无论评估的重大错报风险结果如何，注册会计师均应当针对所有重大的各类交易、账户余额、列报实施实质性程序，以获取充分、适当的审计证据。

第二十四条 注册会计师可以采用下列审计程序获取审计证据：

- （一）检查记录或文件；
- （二）检查有形资产；
- （三）观察；
- （四）询问；
- （五）函证；
- （六）重新计算；
- （七）重新执行；
- （八）分析程序。

在实施风险评估程序、控制测试或实质性程序时，注册会计师可根据需要单独或综合运用本条前款第（一）项至第（八）项所列审计程序，以获取充分、适当的审计证据。

第二十五条 检查记录或文件是指注册会计师对被审计单位内部或外部生成的，以纸质、电子或其他介质形式存在的记录或文件进行审查。

检查记录或文件可提供可靠程度不同的审计证据，审计证据的可靠性取决于记录或文件的来源和性质。

第二十六条 检查有形资产是指注册会计师对资产实物进行审查。

检查有形资产可为其存在性提供可靠的审计证据，但不一定能够为权利和义务或计价认定提供可靠的审计证据。

第二十七条 观察是指注册会计师察看相关人员正在从事的活动或执行的程序。

观察提供的审计证据仅限于观察发生的时点，并且在相关人员已知被观察时，相关人员从事活动或执行程序可能与日常的做法不同，从而影响注册会计师对真实情况的了解。

第二十八条 询问是指注册会计师以书面或口头方式，向被审计单位内部或外部的知情人员获取财务信息和非财务信息，并对答复进行评价的过程。

知情人员对询问的答复可能为注册会计师提供尚未获悉的信息或佐证证据，也可能提供与已获悉信息存在重大差异的信息；注册会计师应当根据询问结果考虑修改审计程序或实施追加的审计程序。

询问本身不足以发现认定层次存在的重大错报，也不足以测试内部控制运行的有效性，注册会计师还应当实施其他审计程序获取充分、适当的审计证据。

第二十九条 函证是指注册会计师为了获取影响财务报表或相关披露认定的项目的信息，通过直接来自第三方对有关信息和现存状况的声明，获取和评价审计证据的过程。

第三十条 重新计算是指注册会计师以人工方式或使用计算机辅助审计技术，对记录或文件中的数据计算准确性进行核对。

第三十一条 重新执行是指注册会计师以人工方式或使用计算机辅助审计技术，重新独立执行作为被审计单位内部控制组成部分的程序或控制。

第三十二条 分析程序是指注册会计师通过研究不同财务数据之间以及财务数据与非财务数据之间的内在关系，对财务信息作出评价。

分析程序还包括调查识别出的、与其他相关信息不一致或与预期数据严重偏离的波动和关系。

第三十三条 审计程序的性质和时间可能受会计数据和其他相关信息的生成和储存方式的影响，注册会计师应当提请被审计单位保存某些信息以供查阅，或在可获得该信息的期间执行审计程序。

第三十四条 某些会计数据和其他信息只能以电子形式存在，或只能在某一时点或某一期间得到，注册会计师应当考虑这些特点对审计程序的性质和时间的影响。

当信息以电子形式存在时，注册会计师可以通过使用计算机辅助审计技术实施某些审计程序。

第五章 附 则

第三十五条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师审计准则第 1311 号——存货监盘

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师实施存货监盘程序，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 本准则所称存货监盘，是指注册会计师现场观察被审计单位存货的盘点，并对已盘点的存货进行适当检查。

第四条 定期盘点存货，合理确定存货的数量和状况是被审计单位管理层的责任。

实施存货监盘，获取有关期末存货数量和状况的充分、适当的审计证据是注册会计师的责任。

第二章 存货监盘计划

第五条 注册会计师应当根据被审计单位存货的特点、盘存制度和存货内部控制的有效性等情况，在评价被审计单位存货盘点计划的基础上，编制存货监盘计划，对存货监盘作出合理安排。

第六条 在编制存货监盘计划时，注册会计师应当实施下列审计程序：

- （一）了解存货的内容、性质、各存货项目的重要程度及存放场所；
- （二）了解与存货相关的内部控制；
- （三）评估与存货相关的重大错报风险和重要性；
- （四）查阅以前年度的存货监盘工作底稿；
- （五）考虑实地察看存货的存放场所，特别是金额较大或性质特殊的存货；
- （六）考虑是否需要利用专家的工作或其他注册会计师的工作；
- （七）复核或与管理层讨论其存货盘点计划。

第七条 在复核或与管理层讨论其存货盘点计划时，注册会计师应当考虑下列主要因素，以评价其能否合理地确定存货的数量和状况：

- （一）盘点的时间安排；
- （二）存货盘点范围和场所的确定；
- （三）盘点人员的分工及胜任能力；
- （四）盘点前的会议及任务布置；
- （五）存货的整理和排列，对毁损、陈旧、过时、残次及所有权不属于被审计单位的存货的区分；
- （六）存货的计量工具和计量方法；
- （七）在产品完工程度的确定方法；
- （八）存放在外单位的存货的盘点安排；
- （九）存货收发截止的控制；
- （十）盘点期间存货移动的控制；
- （十一）盘点表单的设计、使用与控制；
- （十二）盘点结果的汇总以及盘盈或盘亏的分析、调查与处理。

第八条 注册会计师应当根据被审计单位的存货盘存制度和相关内部控制的有效性，评价其盘点时间是否合理。

第九条 如果认为被审计单位的存货盘点计划存在缺陷，注册会计师应当提请被审计单位调整。

第十条 存货监盘计划应当包括下列主要内容：

- （一）存货监盘的目标、范围及时间安排；
- （二）存货监盘的要点及关注事项；
- （三）参加存货监盘人员的分工；
- （四）检查存货的范围。

第三章 存货监盘程序

第十一条 在被审计单位盘点存货前，注册会计师应当观察盘点现场，确定应纳入盘点范围的存货是否已经适当整理和排列，并附有盘点标识，防止遗漏或重复盘点。

对未纳入盘点范围的存货，注册会计师应当查明未纳入的原因。

第十二条 对所有权不属于被审计单位的存货，注册会计师应当取得其规格、数量等有关资料，并确定这些存货是否已分别存放、标明，且未被纳入盘点范围。

第十三条 注册会计师应当观察被审计单位盘点人员是否遵守盘点计划并准确地记录存货的数量和状况。

第十四条 注册会计师应当对已盘点的存货进行适当检查，将检查结果与被审计单位盘点记录相核对，并形成相应记录。

第十五条 在检查已盘点的存货时，注册会计师应当从存货盘点记录中选取项目追查至存货实物，以测试盘点记录的准确性；注册会计师还应当从存货实物中选取项目追查至存货盘点记录，以测试存货盘点记录的完整性。

第十六条 如果检查时发现差异，注册会计师应当查明原因，及时提请被审计单位更正。如果差异较大，注册会计师应当扩大检查范围或提请被审计单位重新盘点。

第十七条 注册会计师应当特别关注存货的移动情况，防止遗漏或重复盘点。

第十八条 注册会计师应当特别关注存货的状况，观察被审计单位是否已经恰当区分所有毁损、陈旧、过时及残次的存货。

第十九条 注册会计师应当获取盘点日前后存货收发及移动的凭证，检查库存记录与会计记录期末截止是否正确。

第二十条 在被审计单位存货盘点结束前，注册会计师应当实施下列审计程序：

- （一）再次观察盘点现场，以确定所有应纳入盘点范围的存货是否均已盘点；
- （二）取得并检查已填用、作废及未使用盘点表单的号码记录，确定其是否连续编号，查明已发放的表单是否均已收回，并与存货盘点的汇总记录进行核对。

第二十一条 注册会计师应当复核盘点结果汇总记录，评估其是否正确地反映了实际盘点结果。

第二十二条 如果存货盘点日不是资产负债表日，注册会计师应当实施适当的审计程序，确定盘点日与资产负债表日之间存货的变动是否已作出正确的记录。

第二十三条 在永续盘存制下，如果永续盘存记录与存货盘点结果之间出现重大差异，注册会计师应当实施追加的审计程序，查明原因，并检查永续盘存记录是否已作出适当的调整。

第二十四条 如果认为被审计单位的盘点方式及其结果无效，注册会计师应当提请被审计单位重新盘点。

第四章 特殊情况的处理

第二十五条 如果由于被审计单位存货的性质或位置等原因导致无法实施存货监盘，注册会计师应当考虑能否实施替代审计程序，获取有关期末存货数量和状况的充分、适当的审计证据。

注册会计师实施的替代审计程序主要包括：

- （一）检查进货交易凭证或生产记录以及其他相关资料；
- （二）检查资产负债表日后发生的销货交易凭证；
- （三）向顾客或供应商函证。

第二十六条 如果因不可预见的因素导致无法在预定日期实施存货监盘或接受委托时被审计单位的期末存货盘点已经完成，注册会计师应当评估与存货相关的内部控制的有效性，对存货进行适当检查或提请被审计单位另择日期重新盘点；同时测试在该期间发生的存货交易，以获取有关期末存货数量和状况的充分、适当的审计证据。

第二十七条 对被审计单位委托其他单位保管的或已作质押的存货，注册会计师应当向保管人或债权人函证。如果此类存货的金额占流动资产或总资产的比例较大，注册会计师还应当考虑实施存货监盘或利用其他注册会计师的工作。

第二十八条 当首次接受委托未能对上期期末存货实施监盘，且该存货对本期财务报表存在重大影响时，如果已获取有关本期期末存货余额的充分、适当的审计证据，注册会计师应当实施下列一项或多项审计程序，以获取有关本期期初存货余额的充分、适当的审计证据：

- （一）查阅前任注册会计师工作底稿；
- （二）复核上期存货盘点记录及文件；
- （三）检查上期存货交易记录；
- （四）运用毛利百分比法等进行分析。

第五章 存货监盘结果对审计报告的影响

第二十九条 注册会计师应当根据已获取的审计证据，形成有关期末存货数量和状况的审计结论，并确定对审计报告的影响。

第三十条 如果无法实施存货监盘，也无法实施替代审计程序以获取有关期末存货数量和状况的充分、适当的审计证据，注册会计师应当考虑出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

第三十一条 如果通过实施存货监盘发现被审计单位财务报表存在重大错报，且被审计单位拒绝调整，注册会计师应当考虑出具保留意见或否定意见的审计报告。

第三十二条 如果首次接受委托，按照本准则第二十八条的规定实施审计程序后，仍未能获取有关本期期初存货余额的充分、适当的审计证据，注册会计师应当考虑出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

第六章 附 则

第三十三条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师实施函证获取审计证据，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 本准则所称函证，是指注册会计师为了获取影响财务报表或相关披露认定的项目的信息，通过直接来自第三方对有关信息和现存状况的声明，获取和评价审计证据的过程。

第四条 注册会计师在实施函证时，应当保持应有的关注。

第二章 函 证 决 策

第五条 注册会计师应当确定是否有必要实施函证以获取认定层次的充分、适当的审计证据。在作出决策时，注册会计师应当考虑评估的认定层次重大错报风险，以及通过实施其他审计程序获取的审计证据如何将检查风险降至可接受的水平。

第六条 注册会计师应当考虑被审计单位的经营环境、内部控制的有效性、账户或交易的性质、被询证者处理询证函的习惯做法及回函的可能性等，以确定函证的内容、范围、时间和方式。

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。

如果不对应收账款函证，注册会计师应当在工作底稿中说明理由。

如果认为函证很可能无效，注册会计师应当实施替代审计程序，获取充分、适当的审计证据。

第九条 函证的内容通常还涉及下列账户余额或其他信息：

- (一) 短期投资；
- (二) 应收票据；
- (三) 其他应收款；
- (四) 预付账款；
- (五) 由其他单位代为保管、加工或销售的存货；
- (六) 长期投资；
- (七) 委托贷款；
- (八) 应付账款；
- (九) 预收账款；
- (十) 保证、抵押或质押；
- (十一) 或有事项；
- (十二) 重大或异常的交易。

第十条 注册会计师采用审计抽样或其他选取测试项目的方法选择函证样本时，样本应当足以代表总体，并包括：

- (一) 金额较大的项目；
- (二) 账龄较长的项目；

- (三) 交易频繁但期末余额较小的项目;
- (四) 重大关联方交易;
- (五) 重大或异常的交易;
- (六) 可能存在争议以及产生重大舞弊或错误的交易。

第十一条 注册会计师通常以资产负债表日为截止日，在资产负债表日后适当时间内实施函证。如果重大错报风险评估为低水平，注册会计师可选择资产负债表日前适当日期为截止日实施函证，并对所函证项目自该截止日起至资产负债表日止发生的变动实施实质性程序。

第十二条 当被审计单位管理层要求对拟函证的某些账户余额或其他信息不实施函证时，注册会计师应当考虑该项要求是否合理。

如果认为管理层的要求合理，注册会计师应当实施替代审计程序，以获取与这些账户余额或其他信息相关的充分、适当的审计证据。

如果认为管理层的要求不合理，且被其阻挠而无法实施函证，注册会计师应当视为审计范围受到限制，并考虑对审计报告可能产生的影响。

第十三条 在分析管理层要求不实施函证的原因时，注册会计师应当保持职业怀疑态度，并考虑：

- (一) 管理层是否诚信;
- (二) 是否可能存在重大的舞弊或错误;
- (三) 替代审计程序能否提供与这些账户余额或其他信息相关的充分、适当的审计证据。

第三章 询证函的设计

第十四条 注册会计师应当根据特定审计目标设计询证函。

第十五条 在设计询证函时，注册会计师应当考虑所审计的认定以及可能影响函证可靠性的因素。

可能影响函证可靠性的因素主要包括：

- (一) 函证的方式;
- (二) 以往审计或类似业务的经验;
- (三) 拟函证信息的性质;
- (四) 选择被询证者的适当性;
- (五) 被询证者易于回函的信息类型。

第十六条 注册会计师可采用积极的或消极的函证方式实施函证，也可将两种方式结合使用。

如果采用积极的函证方式，注册会计师应当要求被询证者在所有情况下必须回函，确认询证函所列示信息是否正确，或填列询证函要求的信息。

如果采用消极的函证方式，注册会计师只要求被询证者仅在不同意询证函列示信息的情况下才予以回函。

第十七条 积极的函证方式通常比消极的函证方式提供的审计证据可靠。当同时存在下列情况时，注册会计师可考虑采用消极的函证方式：

- (一) 重大错报风险评估为低水平;
- (二) 涉及大量余额较小的账户;
- (三) 预期不存在大量的错误;
- (四) 没有理由相信被询证者不认真对待函证。

第四章 函证的实施与评价

第十八条 当实施函证时，注册会计师应当对选择被询证者、设计询证函以及发出和收回询证函保持控制。

第十九条 注册会计师应当采取下列措施对函证实施过程进行控制：

- （一）将被询证者的名称、地址与被审计单位有关记录核对；
- （二）将询证函中列示的账户余额或其他信息与被审计单位有关资料核对；
- （三）在询证函中指明直接向接受审计业务委托的会计师事务所回函；
- （四）询证函经被审计单位盖章后，由注册会计师直接发出；
- （五）将发出询证函的情况形成审计工作记录；
- （六）将收到的回函形成审计工作记录，并汇总统计函证结果。

第二十条 如果被询证者以传真、电子邮件等方式回函，注册会计师应当直接接收，并要求被询证者寄回询证函原件。

第二十一条 如果采用积极的函证方式实施函证而未能收到回函，注册会计师应当考虑与被询证者联系。

如果未能得到被询证者的回应，注册会计师应当实施替代审计程序。替代审计程序应当能够提供实施函证所能够提供的同样效果的审计证据。

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。

第二十三条 在评价实施函证和替代审计程序获取的审计证据是否充分、适当时，注册会计师应当考虑：

- （一）函证和替代审计程序的可靠性；
- （二）不符事项的原因、频率、性质和金额；
- （三）实施其他审计程序获取的审计证据。

第二十四条 在评价函证的可靠性时，注册会计师应当考虑：

- （一）对询证函的设计、发出及收回的控制情况；
- （二）被询证者的胜任能力、独立性、授权回函情况、对函证项目的了解及其客观性；
- （三）被审计单位施加的限制或回函中的限制。

第二十五条 如果有迹象表明收回的询证函不可靠，注册会计师应当实施适当的审计程序予以证实或消除疑虑。

第二十六条 注册会计师应当考虑不符事项是否构成错报及其对财务报表可能产生的影响，并将结果形成审计工作记录。

如果不符事项构成错报，注册会计师应当重新考虑所实施审计程序的性质、时间和范围。

第二十七条 注册会计师应当评价函证及函证以外的审计程序的实施结果是否为所审计的认定提供了充分、适当的审计证据。

第五章 附 则

第二十八条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师审计准则第 1313 号——分析程序

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师运用分析程序，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 本准则所称分析程序，是指注册会计师通过研究不同财务数据之间以及财务数据与非财务数据之间的内在关系，对财务信息作出评价。

分析程序还包括调查识别出的、与其他相关信息不一致或与预期数据严重偏离的波动和关系。

第四条 注册会计师应当将分析程序用作风险评估程序，以了解被审计单位及其环境，并在审计结束时运用分析程序对财务报表进行总体复核。

注册会计师也可将分析程序用作实质性程序。

第二章 分析程序的性质和目的

第五条 在实施分析程序时，注册会计师应当考虑将被审计单位的财务信息与下列各项信息进行比较：

- （一）以前期间的可比信息；
- （二）被审计单位的预期结果或者注册会计师的预期数据；
- （三）所处行业或同行业中规模相近的其他单位的可比信息。

第六条 在实施分析程序时，注册会计师还应当考虑下列关系：

- （一）财务信息各构成要素之间的关系；
- （二）财务信息与相关非财务信息之间的关系。

第七条 注册会计师实施分析程序可以使用不同的方法，包括从简单的比较到使用高级统计技术的复杂分析。

分析程序可以运用于合并财务报表、组成部分的财务报表以及财务信息的要素。

第八条 注册会计师实施分析程序的目的包括：

- （一）用作风险评估程序，以了解被审计单位及其环境；
- （二）当使用分析程序比细节测试能更有效地将认定层次的检查风险降至可接受的水平时，分析程序可以用作实质性程序；
- （三）在审计结束或临近结束时对财务报表进行总体复核。

第三章 用作风险评估程序

第九条 在实施风险评估程序时，注册会计师应当运用分析程序，以了解被审计单位及其环境。

第十条 注册会计师在将分析程序用作风险评估程序时，应当遵守《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》的相关规定。

第四章 用作实质性程序

第一节 总 体 要 求

第十一条 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实质性程序。实质性程序包括对各类交易、账户余额、列报（包括披露，下同）的细节测试以及实质性分析程序。

用作实质性程序的分析程序称为实质性分析程序。

第十二条 在设计和实施实质性分析程序时，注册会计师应当考虑下列主要因素：

- （一）确定实质性分析程序对特定认定的适用性；
- （二）对已记录的金额或比率作出预期时，所依据的内部或外部数据的可靠性；
- （三）作出预期的准确程度是否足以在计划的保证水平上识别重大错报；
- （四）已记录金额与预期值之间可接受的差异额。

第二节 确定实质性分析程序对特定认定的适用性

第十三条 实质性分析程序通常更适用于在一段时期内存在可预期关系的大量交易。

在信赖实质性分析程序的结果时，注册会计师应当考虑实质性分析程序存在的风险，即分析程序的结果显示数据之间存在预期关系而实际上却存在重大错报。

第十四条 在确定实质性分析程序对特定认定的适用性时，注册会计师应当考虑下列因素：

（一）评估的重大错报风险。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，或将细节测试和实质性分析程序结合使用，以获取充分、适当的审计证据。

（二）针对同一认定的细节测试。在对同一认定实施细节测试的同时实施实质性分析程序可能是适当的。

第三节 数据的可靠性

第十五条 数据的可靠性受其来源及性质的影响，并有赖于获取该数据的环境。

在确定实质性分析程序使用的数据是否可靠时，注册会计师应当考虑下列因素：

- （一）可获得信息的来源；
- （二）可获得信息的可比性；
- （三）可获得信息的性质和相关性；
- （四）与信息编制相关的控制。

第十六条 当实施实质性分析程序时，如果使用被审计单位编制的信息，注册会计师应当考虑测试与信息编制相关的控制，以及这些信息是否在本期或前期经过审计。

第四节 作出预期的准确程度

第十七条 在评价作出预期的准确程度是否足以在计划的保证水平上识别重大错报时，注册会计师应当考虑下列主要因素：

- （一）对实质性分析程序的预期结果作出预测的准确性；
- （二）信息可分解的程度；
- （三）财务和非财务信息的可获得性。

第五节 已记录金额与预期值之间可接受的差异额

第十八条 在设计和实施实质性分析程序时，注册会计师应当确定已记录金额与预期值之间可接受的差异额。

在确定该差异额时，注册会计师应当主要考虑各类交易、账户余额、列报及相关认定的重要性和计划的保证水平。

注册会计师可以通过降低可接受的差异额应对重大错报风险的增加。

第十九条 如果在期中实施实质性程序，并计划针对剩余期间实施实质性分析程序，注册会计师应当考虑本准则第十三条至第十八条所述的因素如何影响针对剩余期间获取充分、适当的审计证据的能力，并考虑某类交易的期末累计发生额或账户期末余额在金额、相对重要性及构成方面能否被合理预期。

第五章 用于总体复核

第二十条 在审计结束或临近结束时，注册会计师应当运用分析程序对财务报表进行总体复核，以确定财务报表整体是否与其对被审计单位的了解一致。

如果识别出以前未识别的重大错报风险，注册会计师应当重新考虑对全部或部分各类交易、账户余额、列报评估的风险，并在此基础上重新评价之前计划的审计程序。

第六章 调查异常项目

第二十一条 当通过实施分析程序识别出与其他相关信息不一致或者偏离预期数据的重大波动或关系时，注册会计师应当进行调查并获取充分的解释和恰当的佐证审计证据。

第二十二条 在调查异常波动和关系时，注册会计师应当在询问管理层的基础上采取下列措施：

（一）将管理层的答复与注册会计师对被审计单位的了解以及在审计过程中获取的其他审计证据进行比较，以印证管理层的答复；

（二）如果管理层不能提供解释或者解释不充分，考虑是否需要运用其他审计程序。

第七章 附 则

第二十三条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

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

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师在设计审计程序时使用审计抽样和其他选取测试项目的方法，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 本准则所称审计抽样，是指注册会计师对某类交易或账户余额中低于百分之百的项目实施审计程序，使所有抽样单元都有被选取的机会。

本准则所称抽样单元，是指构成总体的个体项目。

本准则所称总体，是指注册会计师从中选取样本并据此得出结论的整套数据。总体可分为多个层或子总体。每一层或子总体可予以分别检查。

第四条 在设计审计程序时，注册会计师应当确定用以选取测试项目的适当方法，以获取充分、适当的审计证据，实现审计程序的目标。

第二章 获取审计证据时对审计抽样和其他选取测试项目的方法的考虑

第五条 注册会计师应当通过设计和实施下列审计程序，获取充分、适当的审计证据，得出合理的审计结论，作为形成审计意见的基础：

- （一）风险评估程序；
- （二）控制测试（必要时或决定测试时）；
- （三）实质性程序。

第六条 风险评估程序通常不涉及使用审计抽样和其他选取测试项目的方法。但如果注册会计师在了解控制的设计和确定其是否得到执行时，一并计划和实施控制测试，则会涉及审计抽样和其他选取测试项目的方法。

第七条 当控制的运行留下轨迹时，注册会计师可以考虑使用审计抽样和其他选取测试项目的方法实施控制测试。

第八条 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。

在实施细节测试时，注册会计师可以使用审计抽样和其他选取测试项目的方法获取审计证据，以验证有关财务报表金额的一项或多项认定，或对某些金额作出独立估计。

在实施实质性分析程序时，注册会计师不宜使用审计抽样和其他选取测试项目的方法。

第三章 获取审计证据时对抽样风险和非抽样风险的考虑

第九条 在获取审计证据时，注册会计师应当运用职业判断，评估重大错报风险，并设计进一步审计程序，以确保将审计风险降至可接受的低水平。

第十条 抽样风险和非抽样风险可能影响重大错报风险的评估和检查风险的确定。

第十一条 抽样风险是指注册会计师根据样本得出的结论，与对总体全部项目实施与样本同样的审计程序得出的结论存在差异的可能性。

抽样风险分为下列两种类型：

（一）在实施控制测试时，注册会计师推断的控制有效性高于其实际有效性的风险；或在实施细节测试时，注册会计师推断某一重大错报不存在而实际上存在的风险。此类风险影响审计的效果，并可能导致注册会计师发表不恰当的审计意见。

（二）在实施控制测试时，注册会计师推断的控制有效性低于其实际有效性的风险；或在实施细节测试时，注册会计师推断某一重大错报存在而实际上不存在的风险。此类风险影响审计的效率。

第十二条 非抽样风险是指由于某些与样本规模无关的因素而导致注册会计师得出错误结论的可能性。

注册会计师采用不适当的审计程序，或者误解审计证据而没有发现误差等，均可能导致非抽样风险。

在实施控制测试时，误差是指控制偏差；在实施细节测试时，误差是指错报。总误差用来表示偏差率或错报总额。

可容忍误差是指注册会计师可接受的总体中的最大误差。

第十三条 无论是控制测试还是细节测试，注册会计师都可以通过扩大样本规模降低抽样风险，通过对业务的指导、监督与复核降低非抽样风险。

第四章 选取测试项目以获取审计证据

第十四条 在设计审计程序时，注册会计师应当确定选取测试项目的适当方法。

注册会计师可以使用的方法，包括选取全部项目、选取特定项目和审计抽样。

第十五条 注册会计师可以根据具体情况，单独或综合使用选取测试项目的方法，但所使用的方法应当能够有效地提供充分、适当的审计证据，以实现审计程序的目标。

第十六条 当存在下列情形之一时，注册会计师应当考虑选取全部项目进行测试：

（一）总体由少量的大额项目构成；

（二）存在特别风险且其他方法未提供充分、适当的审计证据；

（三）由于信息系统自动执行的计算或其他程序具有重复性，对全部项目进行检查符合成本效益原则。

对全部项目进行检查，通常更适用于细节测试。

第十七条 根据对被审计单位的了解、评估的重大错报风险以及所测试总体的特征等，注册会计师可以确定从总体中选取特定项目进行测试。

选取的特定项目可能包括：

（一）大额或关键项目；

（二）超过某一金额的全部项目；

（三）被用于获取某些信息的项目；

（四）被用于测试控制活动的项目。

根据判断选取特定项目，容易产生非抽样风险。

第十八条 选取特定项目实施检查，通常是获取审计证据的有效手段，但并不构成审计抽样。对按照这种方法所选取的项目实施审计程序的结果，不能推断至整个总体。

当总体的剩余部分重大时，注册会计师应当考虑是否需要针对该剩余部分获取充分、适当的审计证据。

第十九条 在对某类交易或账户余额使用审计抽样时，注册会计师可以使用统计抽样方法，也可以使用非统计抽样方法。

统计抽样是指同时具备下列特征的抽样方法：

- （一）随机选取样本；
- （二）运用概率论评价样本结果，包括计量抽样风险。

不同时具备上述两个特征的抽样方法为非统计抽样。

第五章 统计抽样与非统计抽样方法的使用

第二十条 注册会计师应当根据具体情况并运用职业判断，确定使用统计抽样或非统计抽样方法，以最有效率地获取审计证据。

第二十一条 如果注册会计师采用的方法不符合统计抽样的定义，而只使用了统计方法的部分要素，则不能有效计量抽样风险。

第六章 样本设计

第一节 基本要求

第二十二条 在设计审计样本时，注册会计师应当考虑审计程序的目标和抽样总体的属性。

第二十三条 注册会计师应当根据所获取的审计证据的性质，以及与该审计证据相关的可能的误差情况或其他特征，界定误差构成条件和抽样总体。

第二十四条 对总体的预计误差率或误差额的评估，有助于设计审计样本和确定样本规模。

在实施控制测试时，注册会计师通常根据对相关控制的设计和执行情况的了解，或根据从总体中抽取少量项目进行检查的结果，对拟测试总体的预计误差率进行评估。

在实施细节测试时，注册会计师通常对总体的预计误差额进行评估。

第二节 总体

第二十五条 注册会计师应当确保总体的适当性和完整性。

第二十六条 如果在实施审计程序时使用被审计单位信息系统生成的信息，注册会计师应当获取与该信息的准确性和完整性有关的审计证据。

在实施审计抽样时，注册会计师应当实施相应的审计程序，以确保实施审计抽样所依据的全部信息足够完整和准确。

第三节 分层

第二十七条 分层是指将一个总体划分为多个子总体的过程，每个子总体由一组具有相同特征（通常为货币金额）的抽样单元组成。

分层可以降低每一层中项目的变异性，从而在抽样风险没有成比例增加的前提下减小样本规模。注册会计师可以考虑将总体分为若干个离散的具有识别特征子总体（层），以提高审计效率。

注册会计师应当仔细界定子总体，以使每一抽样单元只能属于一个层。

第二十八条 当实施细节测试时，注册会计师通常按照货币金额对某类交易或账户余额进行分层，以将更多的审计资源投入到大额项目中。

注册会计师也可以按照显示较高误差风险的某一特定特征对总体进行分层。

第二十九条 对某一层中的样本项目实施审计程序的结果，只能用于推断构成该层的项目。如果对整个总体作出结论，注册会计师应当考虑与构成整个总体的其他层有关的重大错报风险。

第四节 金额加权选样

第三十条 在实施细节测试时，特别是测试高估时，将构成某类交易或账户余额的每一货币单位（如人民币元）作为抽样单元，通常效率很高。注册会计师通常从总体中选取特定货币单位，然后检查包含这些货币单位的特定项目。

这种方法可以与系统选样方法结合使用，且在使用计算机辅助审计技术选取项目时效率最高。

第七章 样本规模

第三十一条 在确定样本规模时，注册会计师应当考虑能否将抽样风险降至可接受的低水平。样本规模受注册会计师可接受的抽样风险水平的影响；可接受的风险水平越低，需要的样本规模越大。

第三十二条 注册会计师可以使用统计学公式或运用职业判断，确定样本规模。

第八章 选 取 样 本

第三十三条 在选取样本项目时，注册会计师应当使总体中的所有抽样单元均有被选取的机会。

在统计抽样中，注册会计师应当随机选取样本项目，以使每一抽样单元以已知的机会被选中。抽样单元可能是实物项目（如发票）或货币单位。

在非统计抽样中，注册会计师应当运用职业判断选取样本项目。由于抽样的目的是对整个总体得出结论，注册会计师应当尽量选取具有总体典型特征的样本项目，并在选取样本时避免偏见。

第三十四条 选取样本的基本方法，包括使用随机数表或计算机辅助审计技术选样、系统选样和随意选样。

第九章 实施审计程序

第三十五条 注册会计师应当针对选取的每个项目，实施适合于具体审计目标的审计程序。

第三十六条 如果选取的项目不适合实施审计程序，注册会计师通常使用替代项目。

第三十七条 如果因凭证缺失等原因导致注册会计师无法对所选取的项目实施已设计的审计程序，且不能针对该项目实施适当的替代审计程序，注册会计师通常考虑将该项目视作误差。

第十章 误差的性质和原因

第三十八条 注册会计师应当考虑样本的结果、已识别的所有误差的性质和原因，及其对具体审计目标和审计的其他方面可能产生的影响。

第三十九条 当实施控制测试时，注册会计师应当获取控制在整个拟信赖的期间有效运行的充分、适当的审计证据。当识别出控制的运行存在误差时，注册会计师应当进行专门调查，并考虑下列事项：

- （一）已识别的误差对财务报表的直接影响；
- （二）内部控制的有效性及其对审计方法的影响。

在上述情况下，注册会计师应当确定实施的控制测试能否提供适当的审计证据，是否需要增加控制测试，或是否需要使用实质性程序应对潜在的错报风险。

第四十条 在分析发现的误差时，注册会计师可能注意到许多误差具有共同的特征。在这种情况下，注册会计师应当考虑识别出总体中具有共同特征的全部项目，并将审计程序延伸至所有这些项目。这些误差有可能是故意的，并显示可能存在舞弊。

第四十一条 如果将某一误差视为异常误差，注册会计师应当实施追加的审计程序，以高度确信该误差对总体误差不具有代表性。追加的审计程序取决于具体情况，但应能为注册会计师提供充分、适当的审计证据，以证明该误差并不影响总体的剩余部分。

异常误差是指由某一孤立事件引起的误差，该事件只有在特定条件下才会重复发生，因而异常误差对总体误差不具有代表性。

第十一章 推断误差

第四十二条 当实施细节测试时，注册会计师应当根据样本中发现的误差金额推断总体误差金额，并考虑推断误差对特定审计目标及审计的其他方面的影响。

注册会计师应当将推断的总体误差金额与可容忍误差比较。在细节测试中，可容忍误差即可容忍错报，其金额小于或等于注册会计师针对所审计的某类交易或账户余额而使用的重要性水平。

第四十三条 在根据样本误差推断总体时，如果将某一误差确定为异常误差，注册会计师可以将其排除在外。

如果异常误差未得到更正，注册会计师除需推断非异常误差外，还需考虑异常误差的影响。

如果某类交易或账户余额已经分层，注册会计师应当在每一层分别推断误差。在考虑误差对某类交易或账户余额的总额可能的影响时，注册会计师应当将每个层的推断误差与异常误差汇总起来考虑。

第四十四条 在实施控制测试时，由于样本的误差率就是整个总体的推断误差率，注册会计师无需推断总体误差率。

第十二章 评价样本结果

第四十五条 注册会计师应当评价样本结果，以确定对总体相关特征的评估是否得到证实或需要修正。

在实施控制测试时，如果样本的误差率超出预期，注册会计师应当修正评估的重大错报风险，或获取进一步审计证据支持初始评估结果。

在实施细节测试时，如果样本的误差额超出预期，除非有进一步的证据证明不存在重大错报，注册会计师应当认为所测试的交易或账户余额存在重大错报。

第四十六条 如果推断误差总额与异常误差之和低于但接近可容忍误差，注册会计师应当根据其他审计程序考虑样本结果的说服力，并考虑是否需要获取更多的审计证据。

第四十七条 如果对样本结果的评价显示，对总体相关特征的评估需要修正，注册会计师可以单独或综合采取下列措施：

- （一）提请管理层对已识别的误差和存在更多误差的可能性进行调查，并在必要时予以调整；
- （二）修改进一步审计程序的性质、时间和范围；
- （三）考虑对审计报告的影响。

第十三章 附 则

第四十八条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师审计准则第 1321 号——会计估计的审计

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师对会计估计的审计，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

本准则不适用于预测性财务信息的审核。

第三条 本准则所称会计估计，与适用的会计准则和相关会计制度的相应概念一致。

第四条 被审计单位管理层应当对其作出的包括在财务报表中的会计估计负责。

按照中国注册会计师审计准则的规定，获取充分、适当的审计证据，评价被审计单位作出的会计估计是否合理、披露是否充分，是注册会计师的责任。

第五条 会计估计通常是被审计单位在不确定情况下作出的，发生重大错报的可能性较大，注册会计师应当按照《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，确定会计估计的重大错报风险是否属于特别风险。

第二章 针对会计估计的重大错报风险实施的审计程序

第六条 注册会计师应当设计和实施进一步审计程序，获取充分、适当的审计证据，以判断特定环境下的会计估计是否合理，并在必要时是否得以充分披露。

注册会计师对被审计单位及其环境的了解，包括对管理层作出会计估计的程序和方法（包括相关控制活动，下同）的了解，有助于识别和评估会计估计的重大错报风险。

第七条 在审计会计估计时，注册会计师应当采用下列一种或多种审计程序：

- （一）复核和测试管理层作出会计估计的过程；
- （二）运用独立估计与管理层作出的会计估计进行比较；
- （三）复核能够证实会计估计合理性的期后事项。

第三章 复核和测试管理层作出会计估计的过程

第八条 在复核和测试管理层作出会计估计的过程时，注册会计师应当按照下列步骤实施审计程序：

- （一）评价会计估计依据的数据，考虑会计估计依据的假设；
- （二）测试会计估计的计算过程；
- （三）如有可能，将以前期间作出的会计估计与其实际结果进行比较；
- （四）考虑管理层对会计估计的批准程序。

第九条 注册会计师应当评价会计估计依据的数据的准确性、完整性和相关性。

当利用被审计单位生成的信息时，注册会计师应当核对该信息是否与会计信息系统处理的数据相一致。

第十条 注册会计师应当考虑从被审计单位外部获取与会计估计相关的审计证据。

第十一条 注册会计师应当评价被审计单位是否对收集的数据进行恰当的分析，并将其作为确定会计估计的合理基础。

第十二条 注册会计师应当评价被审计单位在作出会计估计时使用的主要假设是否具有合理的依据。

第十三条 在评价特定会计估计依据的假设时，注册会计师应当考虑下列事项：

- （一）根据以前期间的实际结果，判断这些假设是否合理；
- （二）这些假设是否与其他会计估计依据的假设一致；
- （三）这些假设是否与管理层合理可行的计划一致。

注册会计师应当特别关注主观的、容易引起重大错报的或对情况变化敏感的假设。

第十四条 对于涉及特殊技术的复杂会计估计过程，注册会计师应当考虑利用专家的工作。

第十五条 注册会计师应当根据了解的被审计单位以前期间的财务成果、所处行业的惯例以及管理层向注册会计师披露的未来计划，复核管理层在作出会计估计时使用的会计估计公式的持续适当性。

第十六条 注册会计师应当对管理层作出会计估计的计算过程实施审计程序。

实施审计程序的性质、时间和范围取决于下列因素：

- （一）评估的重大错报风险，该风险受会计估计计算的复杂性的影响；
- （二）注册会计师对管理层会计估计程序和方法的了解与评价；
- （三）会计估计在财务报表中的重要性。

第十七条 在可能的情况下，注册会计师应当将被审计单位以前期间作出的会计估计与其实际结果进行比较，以实现下列目的：

- （一）获取有关会计估计程序和方法总体可靠性的审计证据；
- （二）考虑是否需要调整会计估计公式；

（三）评价会计估计与实际结果之间的差异是否已经量化，如有必要，是否已作适当调整或披露。

第十八条 重要的会计估计通常需要取得管理层的复核和批准。注册会计师应当考虑这种复核和批准是否由适当层次的管理层执行，并在支持作出会计估计的书面文件中留下证据。

第四章 运用独立估计

第十九条 注册会计师可以自行作出独立估计或从其他渠道获取独立估计，并与管理层作出的会计估计进行比较。

当运用独立估计时，注册会计师应当评价独立估计依据的数据、假设和使用的公式，并针对计算过程实施审计程序。

第五章 复核期后事项

第二十条 资产负债表日至审计完成之前发生的交易或事项，可能为注册会计师审计会计估计提供审计证据。

注册会计师对这些交易或事项的复核可能减少甚至取代对管理层形成会计估计过程的复核和实施的其他审计程序，或取代在评估会计估计合理性时运用的独立估计。

第六章 评价审计程序的结果

第二十一条 注册会计师应当根据对被审计单位及其环境的了解，对会计估计的合理性以及会计估计是否与审计过程中获取的其他审计证据相一致作出最终评价。

第二十二条 注册会计师应当考虑是否存在影响作出会计估计时使用的假设和数据的重大期后交易或事项。

第二十三条 如果依据审计证据得出的估计结果与包括在财务报表中的估计金额存在差异，注册会计师应当确定是否需要调整该项差异。

如果认为该项差异不合理，注册会计师应当提请管理层予以调整。如果管理层拒绝调整，注册会计师应当将该项差异视为一项错报，并连同所有其他错报一并考虑，以评价对财务报表的影响是否重大。

第二十四条 如果认为被接受的各项差异合理但均偏向一个方向，以致各项差异的累积数可能对财务报表产生重大影响，注册会计师应当从整体上评价会计估计的合理性。

第七章 附 则

第二十五条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师审计准则第 1322 号——公允价值计量和披露的审计

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师对公允价值计量和披露的审计，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 在公允价值计量下，资产和负债按照在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。

第四条 按照适用的会计准则和相关会计制度的规定，作出公允价值计量和披露是被审计单位管理层的责任。

注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，以确定公允价值计量和披露是否符合适用的会计准则和相关会计制度的规定。

第二章 了解被审计单位公允价值计量和披露的程序以及相关控制活动并评估重大错报风险

第五条 注册会计师应当按照《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，了解被审计单位公允价值计量和披露的程序及相关控制活动，以足够识别和评估认定层次的重大错报风险，设计和实施进一步审计程序。

第六条 在了解被审计单位公允价值计量和披露的程序及相关控制活动时，注册会计师应当考虑下列事项：

- （一）从事公允价值计量的人员的专业知识和经验；
- （二）信息技术在计量过程中的作用；
- （三）需要以公允价值计量或披露的账户或交易的类型；
- （四）依赖服务机构提供公允价值计量或支持计量数据的范围；
- （五）在确定公允价值计量和披露时，利用专家工作的程度；
- （六）在确定公允价值时，管理层作出的重大假设；
- （七）支持管理层作出假设的记录；
- （八）在形成和运用假设以及监控假设的变化时，管理层采用的方法；
- （九）估值模型及相关信息系统的更改控制 and 安全性程序的完整性；
- （十）对估值模型中使用数据的一致性、及时性和可靠性的控制。

第七条 在了解被审计单位确定公允价值计量和披露的程序及相关控制活动后，注册会计师应当识别和评估与公允价值计量和披露相关的认定层次的重大错报风险，以确定进一步审计程序的性质、时间和范围。

第八条 当确定与公允价值计量或披露相关的重大错报风险是特别风险时，注册会计师应当遵守《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》的相关规定。

第九条 公允价值计量通常涉及管理层的主观判断，可能影响能够实施的控制活动的性质，注册会计师在评估重大错报风险时应当考虑控制的固有局限性。

第三章 评价公允价值计量的适当性和披露的充分性

第十条 注册会计师应当评价财务报表中公允价值计量和披露是否符合适用的会计准则和相关会计制度的规定。

第十一条 注册会计师应当通过了解适用的会计准则和相关会计制度的规定、被审计单位的业务和行业情况以及实施其他审计程序的结果，评价应以公允价值计量的资产和负债的会计处理是否适当，对公允价值计量和相关重大不确定性的披露是否充分。

第十二条 如果适用的会计准则和相关会计制度已规定公允价值计量方法，注册会计师应当考虑被审计单位采用的计量方法是否与规定的方法一致。

第十三条 被审计单位对资产和负债以公允价值进行计量和披露，应当以公允价值能够可靠计量的假定为前提。

如果某项资产和负债不存在活跃的市价，且其他合理估计公允价值的方法也明显不适用或无法实施，该项假定可能不成立。当管理层确定公允价值能够可靠计量的假定不成立时，注册会计师应当获取支持管理层作出这项决定的充分、适当的审计证据，并确定该事项是否得到恰当的会计处理。

第十四条 如果管理层采取特定措施的意图与公允价值计量和披露相关，注册会计师应当就管理层的意图获取审计证据，并考虑管理层实施该意图的能力。

第十五条 针对管理层意图获取审计证据的范围属于职业判断，注册会计师实施的审计程序通常包括向管理层询问，并通过下列方式对管理层的答复予以印证：

- （一）考虑管理层以前所述的对于资产和负债的意图的实际实施情况；
- （二）复核包括预算、会议纪要等在内的书面计划和其他文件记录；
- （三）考虑管理层选择特定措施的理由；
- （四）考虑管理层在既定经济环境下实施特定措施的能力。

第十六条 如果适用的会计准则和相关会计制度规定了可供选择的公允价值计量方法，或者对公允价值计量方法未作出规定，注册会计师应当评价被审计单位是否根据具体情况采用适当的计量方法。

第十七条 在评价特定情况下采用的公允价值计量方法是否适当时，注册会计师应当运用职业判断。如果被审计单位从可供选择的方法中选用某一估值方法，注册会计师应当通过与管理层讨论，了解其选择该估值方法的理由，并考虑下列事项：

（一）如果适用的会计准则和相关会计制度规定了选用估值方法的标准，管理层是否充分评价和恰当运用这些标准，以支持其选用的方法；

（二）根据被估值资产或负债的性质以及适用的会计准则和相关会计制度的规定，采用的估值方法是否适当；

（三）根据被审计单位业务情况、行业状况和所处的环境，采用的估值方法是否适当。

第十八条 管理层可能已经确定不同的估值方法将导致公允价值计量结果存在重大差异。在这种情况下，注册会计师应当评价被审计单位在确定公允价值的估值方法时如何调查产生这些差异的原因。

第十九条 注册会计师应当评价公允价值计量方法是否得到一贯运用。

第二十条 如果管理层选定了某种公允价值估值方法，注册会计师应当评价其是否得到一贯运用。如果得到一贯运用，注册会计师应当考虑影响被审计单位的环境和情况可能发生的变化，或适用的会计准则和相关会计制度要求的变更，以确定这种一贯性的运用是否仍然适当。

如果管理层变更了估值方法，注册会计师应当考虑管理层是否能够充分说明变更后的估值方法提供了更为适当的计量基础，或适用的会计准则和相关会计制度或其所处环境的变化能够支持其变更估值方法。

第四章 利用专家的工作

第二十一条 注册会计师应当确定是否需要利用专家的工作。

第二十二条 如果计划利用专家的工作，注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，以证明专家的工作能够满足审计的需要，并符合《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》的要求。

第二十三条 在计划利用专家的工作时，注册会计师应当考虑专家对公允价值定义的理解和确定公允价值拟使用的方法，是否与管理层的理解和方法一致，是否与适用的会计准则和相关会计制度的规定一致。

第二十四条 注册会计师应当了解专家使用的重大假设和估值方法，并基于对被审计单位情况的了解和实施其他审计程序的结果，考虑这些假设和估值方法是否适当、完整和合理。

第二十五条 注册会计师应当评价专家工作的结果作为审计证据的适当性。

第五章 针对公允价值计量和披露的重大错报风险实施的审计程序

第一节 总体要求

第二十六条 注册会计师应当针对评估的与公允价值计量和披露相关的认定的重大错报风险，设计和实施进一步审计程序。

第二十七条 由于公允价值计量可能相对简单，也可能非常复杂，注册会计师实施的审计程序在性质、时间和范围上可能存在很大差异。注册会计师实施的与公允价值计量和披露相关的实质性程序通常包括：

- （一）测试管理层的重大假设、估值模型和基础数据；
- （二）对公允价值进行独立估值，以印证其计量是否适当；
- （三）考虑期后事项对公允价值计量和披露的影响。

第二节 测试管理层的重大假设、估值模型和基础数据

第二十八条 注册会计师对管理层确定公允价值过程的可靠性的了解，是支持公允价值计量结果的重要因素，并影响进一步审计程序的性质、时间和范围。

在针对管理层确定公允价值过程的可靠性获取审计证据时，注册会计师应当评价下列因素：

- （一）管理层使用的假设是否合理；
- （二）当使用模型进行公允价值计量时，模型是否适当；
- （三）管理层是否使用了在当时能够合理获取的相关信息。

第二十九条 注册会计师考虑管理层以前期间使用的估值技术和假设，并将前期确定的公允价值计量结果与本期可取得的实际结果进行比较，可能获取有关管理层公允价值计

量过程可靠性的审计证据。注册会计师还应当考虑公允价值计量结果和实际结果的差异是否源于经济环境的变化。

第三十条 如果认为存在与公允价值计量相关的特别风险，注册会计师应当从个别和整体的角度评价管理层在计量公允价值时所使用的重大假设，以确定这些假设是否为财务报表中公允价值计量和披露提供了合理基础。

第三十一条 注册会计师应当特别关注估值方法依据的重大假设，并评估假设是否合理。只有当假设具有相关性、可靠性、中立性、可理解性和完整性时，才能为公允价值的计量和披露提供合理的基础。

第三十二条 注册会计师应当评价支持管理层假设的审计证据的来源及其可靠性，包括根据历史信息考虑这些假设，并评估这些假设是否以被审计单位有能力执行的计划为基础。

第三十三条 在财务报表审计过程中，注册会计师针对管理层假设实施审计程序的目的是为了对假设本身发表意见，而不是为了评价这些假设是否对公允价值计量提供了合理基础。

第三十四条 管理层需要运用判断识别对公允价值计量有重大影响的假设，注册会计师应当重点关注这些重大假设。

重大假设通常涉及可能对公允价值计量产生重大影响的下列事项：

- （一）对数量、性质的变化或不确定性敏感的事项；
- （二）易于误用和易受偏见影响的事项。

第三十五条 注册会计师应当考虑公允价值估值对重大假设（包括可能影响价值的市场状况）变化的敏感度。在适用的情况下，注册会计师应当提请管理层使用敏感性分析等技术，以识别特别敏感的假设。

当管理层拒绝进行分析时，注册会计师应当考虑是否进行独立分析。

第三十六条 注册会计师应当考虑与公允价值计量相关的不确定性或缺乏客观数据是否可能导致无法合理估计公允价值。

第三十七条 在考虑假设是否为公允价值计量提供合理基础时，注册会计师既要将这些假设作为一个整体来考虑，也要对每一假设单独考虑。

第三十八条 注册会计师应当考虑假设从个别和整体上是否合理，是否符合实际，并与下列事项保持一致：

- （一）总体经济环境和被审计单位的经营状况；
- （二）被审计单位的计划；
- （三）适当的情况下，前期使用的假设；
- （四）当前仍然适用的被审计单位以往的经验或状况；
- （五）与财务报表相关的其他事项，如管理层作出其他会计估计所运用的假设；
- （六）与现金流量相关的风险，包括现金流量的潜在变化及其对折现率的影响。

如果假设反映了管理层的意图和实施特定措施的能力，注册会计师应当考虑这些假设与被审计单位的计划和以往经验是否一致。

第三十九条 历史信息可能无法反映未来的状况或事项。如果管理层在形成假设时依赖了历史财务信息，注册会计师应当考虑是否能够依赖这些信息。

第四十条 对被审计单位使用估值模型进行公允价值计量的项目，注册会计师应当复核该估值模型，并评价该模型是否恰当以及使用的假设是否合理。

第四十一条 注册会计师应当针对形成公允价值计量和披露的数据实施审计程序，评价公允价值计量所依据的数据是否准确、完整和相关，以及公允价值是否依据这些数据和管理层的假设予以适当计量。

第三节 对公允价值进行独立估值

第四十二条 注册会计师可以对公允价值进行独立估值，以印证被审计单位的公允价值计量结果。

如果运用管理层的假设进行独立估值，注册会计师应当按照本准则第三十条至第四十条的规定评价管理层的假设。

注册会计师也可另行设定假设，而不使用管理层的假设。在这种情况下，注册会计师仍应了解管理层的假设，据此确定另行设定的估值模型是否已考虑管理层估值模型所含的重要变量，并与管理层的公允价值计量结果进行比较及评价重大差异。

第四十三条 在对公允价值进行独立估值时，注册会计师仍应按照本准则第四十一条的规定对形成公允价值计量和披露的数据实施审计程序。

第四节 考虑期后事项

第四十四条 注册会计师应当考虑期后事项对财务报表中公允价值计量和披露的影响。

第四十五条 财务报表期末存在的一些情况在财务报表期后的一段时间内可能已经发生了变化，期后的公允价值信息可能仅反映期后发生的事项，而不反映资产负债表日已经存在的情况。当评估与这些期后事项相关的审计证据时，注册会计师应当遵守《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》的相关规定。

第六章 评价审计程序实施的结果

第四十六条 在最终评估财务报表中公允价值计量和披露是否符合适用的会计准则和相关会计制度的规定时，注册会计师应当评价获取审计证据的充分性和适当性，及其与执行其他审计程序获取的审计证据的一致性。

第七章 管理层声明

第四十七条 注册会计师应当就公允价值计量和披露的重大假设的合理性获取管理层的书面声明，包括这些假设是否恰当地反映管理层针对公允价值计量或披露而采取特定措施的意图和能力。

第四十八条 管理层的声明取决于公允价值的性质、重要性和复杂性，通常还包括下列内容：

（一）管理层在适用的会计准则和相关会计制度下确定公允价值计量方法（包括相关的假设）的适当性及运用这些方法的一贯性；

（二）在适用的会计准则和相关会计制度规定了运用公允价值的假定时，管理层确定该项假定不成立的理由；

（三）在适用的会计准则和相关会计制度下，公允价值披露的完整性和适当性；

（四）期后事项是否要求对财务报表中公允价值计量和披露予以调整。

第八章 与治理层的沟通

第四十九条 某些公允价值的计量通常涉及不确定性，由此产生的特别风险对财务报表的潜在影响可能为治理层所关注。注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》的规定，就此与治理层沟通。

第九章 附 则

第五十条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师对关联方和关联方交易的审计，明确执业责任，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 本准则所称关联方和关联方交易，与适用的会计准则和相关会计制度的相应概念一致。

第四条 注册会计师应当实施审计程序，就管理层是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定识别、披露关联方和关联方交易，获取充分、适当的审计证据。

第五条 管理层有责任识别、披露关联方和关联方交易。

第六条 注册会计师应当了解被审计单位及其环境，以足够识别可能导致与关联方和关联方交易有关的重大错报风险的交易和事项。

第二章 关联方的存在和披露

第七条 注册会计师应当复核由治理层和管理层提供的所有已知关联方名称的信息，并针对信息的完整性实施下列审计程序：

- （一）复核以前年度工作底稿，确认已识别的关联方名称；
- （二）复核被审计单位识别关联方的程序；
- （三）询问治理层和关键管理人员是否与其他单位存在隶属关系；
- （四）复核投资者记录以确定主要投资者的名称；在适当情况下，从股权登记机构获取主要投资者的名单；
- （五）查阅股东会和董事会的会议纪要，以及其他相关的法定记录；
- （六）询问其他注册会计师或前任注册会计师所知悉的其他关联方；
- （七）复核被审计单位向监管机构报送的所得税申报表和其他信息。

第八条 注册会计师应当按照适用的会计准则和相关会计制度的规定，确定被审计单位对关联方关系的披露是否充分。

第三章 关联方交易的识别

第九条 注册会计师应当复核由治理层和管理层提供的关联方交易的信息，并对其他重要的关联方交易保持警惕。

第十条 在了解被审计单位内部控制时，注册会计师应当考虑与关联方交易授权和记录相关的控制活动的适当性。

第十一条 在审计过程中，注册会计师应当对显得异常的交易保持警惕，考虑是否存在以前尚未识别出的关联方。

这些交易主要包括：

- （一）价格、利率、担保和付款等条件异常的交易；
- （二）商业理由明显不合乎逻辑的交易；
- （三）实质与形式不符的交易；

- (四) 处理方式异常的交易;
- (五) 与某些顾客或供货商进行的大量或重大交易;
- (六) 未予记录的交易。

第十二条 在审计过程中,注册会计师实施的下列审计程序可能识别出关联方交易的存在:

- (一) 执行交易和余额的细节测试;
- (二) 查阅股东会和董事会的会议纪要;
- (三) 复核大额或异常的交易、账户余额的会计记录,特别关注接近报告期末或在报告期末确认的交易;
- (四) 复核对债权债务关系的询证函回函以及来自银行的询证函回函,以发现担保关系和其他关联方交易;
- (五) 复核投资交易。

第四章 检查已识别的关联方交易

第十三条 在检查已识别的关联方交易时,注册会计师应当获取充分、适当的审计证据,以确定这些交易是否已得到恰当记录 and 充分披露。

第十四条 关联方关系的性质可能导致与关联方交易有关的审计证据有限,注册会计师应当考虑实施下列审计程序:

- (一) 向关联方函证交易的条件和金额;
- (二) 检查关联方拥有的信息;
- (三) 向与交易相关的人员和机构(如银行、律师、担保人或代理商等)函证或与之讨论相关信息。

第五章 管理层声明

第十五条 注册会计师应当就下列事项向管理层获取书面声明:

- (一) 提供的关于识别关联方信息的完整性;
- (二) 在财务报表中关联方和关联方交易披露的充分性。

第六章 审计结论和报告

第十六条 如果无法就关联方和关联方交易获取充分、适当的审计证据,或关联方和关联方交易的披露不充分,注册会计师应当出具恰当的非无保留意见的审计报告。

第七章 附 则

第十七条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师考虑持续经营假设的适当性，明确执业责任，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 本准则所称持续经营假设，是指被审计单位在编制财务报表时，假定其经营活动在可预见的将来会继续下去，不拟也不必终止经营或破产清算，可以在正常的经营过程中变现资产、清偿债务。

可预见的将来通常是指资产负债表日后十二个月。

第四条 在计划和实施审计程序以及评价其结果时，注册会计师应当考虑管理层在编制财务报表时运用持续经营假设的适当性。

第二章 管理层的责任

第五条 根据适用的会计准则和相关会计制度的规定评估被审计单位的持续经营能力是管理层的责任。

第六条 管理层对持续经营能力的评估涉及在特定时点对事项或情况的未来结果作出判断，这些事项或情况的未来结果具有固有的不确定性。

第七条 被审计单位在财务、经营以及其他方面存在的某些事项或情况可能导致经营风险，这些事项或情况单独或连同其他事项或情况可能导致对持续经营假设产生重大疑虑。

第八条 被审计单位在财务方面存在的可能导致对持续经营假设产生重大疑虑的事项或情况主要包括：

- （一）无法偿还到期债务；
- （二）无法偿还即将到期且难以展期的借款；
- （三）无法继续履行重大借款合同中的有关条款；
- （四）存在大额的逾期未缴税金；
- （五）累计经营性亏损数额巨大；
- （六）过度依赖短期借款筹资；
- （七）无法获得供应商的正常商业信用；
- （八）难以获得开发必要新产品或进行必要投资所需资金；
- （九）资不抵债；
- （十）营运资金出现负数；
- （十一）经营活动产生的现金流量净额为负数；
- （十二）大股东长期占用巨额资金；
- （十三）重要子公司无法持续经营且未进行处理；
- （十四）存在大量长期未作处理的不良资产；
- （十五）存在因对外巨额担保等或有事项引发的或有负债。

第九条 被审计单位在经营方面存在的可能导致对持续经营假设产生重大疑虑的事项或情况主要包括：

- （一）关键管理人员离职且无人替代；
- （二）主导产品不符合国家产业政策；
- （三）失去主要市场、特许权或主要供应商；
- （四）人力资源或重要原材料短缺。

第十条 被审计单位在其他方面存在的可能导致对持续经营假设产生重大疑虑的事项或情况主要包括：

- （一）严重违反有关法律法规或政策；
- （二）异常原因导致停工、停产；
- （三）有关法律法规或政策的变化可能造成重大不利影响；
- （四）经营期限即将到期且无意继续经营；
- （五）投资者未履行协议、合同、章程规定的义务，并有可能造成重大不利影响；
- （六）因自然灾害、战争等不可抗力因素遭受严重损失。

第三章 注册会计师的责任

第十一条 注册会计师的责任是考虑管理层在编制财务报表时运用持续经营假设的适当性，并考虑是否存在需要在财务报表中披露的有关持续经营能力的重大不确定性。

第四章 计划审计工作与实施风险评估程序

第十二条 在了解被审计单位时，注册会计师应当考虑是否存在可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况以及相关经营风险。

第十三条 在整个审计过程中，注册会计师应当始终关注可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况以及相关经营风险。

如果识别出这些事项或情况，除实施本准则第二十六条规定的程序外，注册会计师还应当考虑其是否影响评估的重大错报风险。

第十四条 在实施风险评估程序时，注册会计师应当考虑与持续经营假设相关的事项或情况，以便及时与管理层讨论并复核其针对已识别的持续经营问题制定的应对计划。

第十五条 如果管理层已对持续经营能力作出初步评估，注册会计师应当复核该初步评估，以确定管理层是否识别出本准则第八条至第十条所述的事项或情况，并复核管理层提出的应对计划。

第十六条 如果管理层没有对持续经营能力作出初步评估，注册会计师应当与管理层讨论运用持续经营假设的理由，询问是否存在本准则 第八条至第十条所述的事项或情况，并提请管理层对持续经营能力作出评估。

第十七条 注册会计师应当考虑在实施风险评估程序时识别出的事项或情况对重大错报风险评估的影响，及其对进一步审计程序的性质、时间和范围的影响。

第五章 评价管理层对持续经营能力作出的评估

第十八条 管理层对持续经营能力的评估是注册会计师考虑持续经营假设的一个重要组成部分。注册会计师应当评价管理层对持续经营能力作出的评估。

第十九条 注册会计师应当确定管理层评估持续经营能力涵盖的期间是否符合适用的会计准则和相关会计制度的规定。

如果管理层评估持续经营能力涵盖的期间少于自资产负债表日起的十二个月，注册会计师应当提请管理层将其延伸至自资产负债表日起的十二个月。

第二十条 在评价管理层作出的评估时，注册会计师应当考虑管理层作出评估的过程、依据的假设以及应对计划。

注册会计师应当考虑管理层作出的评估是否已考虑所有相关信息，其中包括注册会计师实施审计程序获取的信息。

第二十一条 如果被审计单位具有良好的盈利记录并很容易获得外部资金支持，管理层可能无需详细分析就能对持续经营能力作出评估。在此情况下，注册会计师通常无需实施详细的审计程序，就可对管理层作出评估的适当性得出结论。

第六章 超出管理层评估期间的事项或情况

第二十二条 注册会计师应当询问管理层是否知悉超出评估期间的、可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况以及相关经营风险。

第二十三条 注册会计师应当注意可能存在管理层现已知悉的、在评估期间以后将会发生的事项或情况，这些事项或情况可能对注册会计师考虑管理层运用持续经营假设编制财务报表的适当性产生重大影响。

第二十四条 在考虑超出管理层评估期间的事项或情况时，注册会计师应当确定这些事项或情况对持续经营能力的影响。如果影响重大，注册会计师应当考虑采取进一步措施。

注册会计师应当考虑提请管理层确定这些事项或情况对评估持续经营能力的潜在影响。

第二十五条 除实施询问程序外，注册会计师没有责任设计其他审计程序，以测试是否存在超出评估期间的、可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况。

第七章 进一步审计程序

第二十六条 当识别出可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况时，注册会计师应当实施下列进一步审计程序：

- （一）复核管理层依据持续经营能力评估结果提出的应对计划；
- （二）通过实施必要的审计程序，包括考虑管理层提出的应对计划和其他缓解措施的效果，获取充分、适当的审计证据，以确认是否存在与此类事项或情况相关的重大不确定性；
- （三）向管理层获取有关应对计划的书面声明。

第二十七条 注册会计师应当询问管理层的应对计划，包括是否准备变卖资产、借款或债务重组、削减或延缓开支以及获得新的投资等。

注册会计师还应当对管理层作出持续经营能力评估后发生的事实或可获得的信息予以考虑。

第二十八条 注册会计师应当实施必要的审计程序，获取充分、适当的审计证据，以判断管理层提出的应对计划是否可行，以及应对计划的结果是否能够改善持续经营能力。

注册会计师应当考虑实施的相关审计程序主要包括：

- （一）与管理层分析和讨论现金流量预测、盈利预测以及其他相关预测；
- （二）与管理层分析和讨论最近的中期财务报表；
- （三）复核债券和借款协议条款并确定是否存在违约情况；

（四）阅读股东会会议、董事会会议以及相关委员会会议有关财务困境的记录；

（五）向被审计单位的律师询问是否存在针对被审计单位的诉讼或索赔，并向其询问管理层对诉讼或索赔结果及其财务影响的估计是否合理；

（六）确认财务支持协议的存在性、合法性和可行性，并对提供财务支持的关联方或第三方的财务能力作出评价；

（七）考虑被审计单位准备如何处理尚未履行的客户订单；

（八）复核期后事项并考虑其是否可能改善或影响持续经营能力。

第二十九条 如果现金流量分析对考虑事项或情况的未来结果是重要的，注册会计师应当实施下列审计程序：

（一）考虑被审计单位生成相关信息的信息系统的可靠性；

（二）考虑管理层作出现金流量预测所依赖的假设是否存在充分的依据；

（三）将最近若干期间的预测性财务信息与实际结果进行比较；

（四）将本期的预测性财务信息与截至目前的实际结果进行比较。

第八章 审计结论与报告

第三十条 注册会计师应当根据获取的审计证据，确定可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况是否存在重大不确定性。

第三十一条 如果认为被审计单位在编制财务报表时运用持续经营假设是适当的，但可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性，注册会计师应当考虑：

（一）财务报表是否已充分描述导致对持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况，以及管理层针对这些事项或情况提出的应对计划；

（二）财务报表是否已清楚指明可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性，被审计单位可能无法在正常的经营过程中变现资产、清偿债务。

第三十二条 如果财务报表已作出充分披露，注册会计师应当出具无保留意见的审计报告，并在审计意见段之后增加强调事项段，强调可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性的事实，并提醒财务报表使用者注意财务报表附注中对有关事项的披露。

在极端情况下，如同时存在多项重大不确定性，注册会计师应当考虑出具无法表示意见的审计报告，而不是在审计意见段之后增加强调事项段。

第三十三条 如果财务报表未能作出充分披露，注册会计师应当出具保留意见或否定意见的审计报告。

审计报告应当具体提及可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性的事实，并指明财务报表未对该事实作出披露。

第三十四条 如果判断被审计单位将不能持续经营，但财务报表仍然按照持续经营假设编制，注册会计师应当出具否定意见的审计报告。

第三十五条 如果管理层认为编制财务报表时运用持续经营假设不再适当，选用了其他基础编制财务报表。在这种情况下，注册会计师应当实施补充的审计程序。

如果认为管理层选用的其他编制基础是适当的，且财务报表已作出充分披露，注册会计师可以出具无保留意见的审计报告，并考虑在审计意见段之后增加强调事项段，提醒财务报表使用者关注管理层选用的其他编制基础。

第三十六条 如果被审计单位存在本准则第十六条、第十九条或第二十四条所述的情形，注册会计师应当提请管理层对持续经营能力作出评估，或将评估期间延伸至自资产负债表日起的十二个月。

如果管理层拒绝注册会计师的要求，注册会计师应当将其视为审计范围受到限制，考虑出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

第三十七条 如果管理层在资产负债表日后严重拖延对财务报表的签署或批准，注册会计师应当考虑拖延签署或批准的原因。

当拖延原因涉及与管理层评估持续经营能力有关的事项或情况时，注册会计师应当考虑是否有必要实施追加的审计程序，以及是否存在本准则第三十条所述的重大不确定性。

第九章 附 则

第三十八条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

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

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师在首次接受委托时对财务报表中期初余额的审计，明确执业责任，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 本准则所称首次接受委托，是指注册会计师在被审计单位财务报表首次接受审计，或上期财务报表由前任注册会计师审计的情况下接受的审计委托。

本准则所称期初余额，是指期初已存在的账户余额。期初余额以上期期末余额为基础，反映了以前期间的交易和上期采用的会计政策的结果。

第四条 对首次接受委托业务，注册会计师应当获取充分、适当的审计证据以确定：

- （一）期初余额不存在对本期财务报表产生重大影响的错报；
- （二）上期期末余额已正确结转至本期，或在适当的情况下已作出重新表述；
- （三）被审计单位一贯运用恰当的会计政策，或对会计政策的变更作出正确的会计处理和恰当的列报（包括披露，下同）。

第二章 审 计 程 序

第五条 在确定有关期初余额的审计证据的充分性和适当性时，注册会计师应当考虑下列事项：

- （一）被审计单位运用的会计政策；
- （二）上期财务报表是否经过审计；如果经过审计，审计报告是否为非标准审计报告；
- （三）账户的性质和本期财务报表中的重大错报风险；
- （四）期初余额对于本期财务报表的重要程度。

第六条 注册会计师应当考虑期初余额是否反映上期运用恰当会计政策的结果，以及这些会计政策是否在本期财务报表中得到一贯运用。

当会计政策发生变更时，注册会计师应当考虑这些变更是否恰当、会计处理是否正确、列报是否恰当。

第七条 如果上期财务报表由前任注册会计师审计，注册会计师应当考虑通过查阅前任注册会计师的工作底稿获取有关期初余额的充分、适当的审计证据，并考虑前任注册会计师的独立性和专业胜任能力。

第八条 在与前任注册会计师沟通时，注册会计师应当遵守职业道德规范和《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》的规定。

第九条 如果上期财务报表未经审计，或在实施本准则第七条规定的审计程序后对期初余额不能得出满意结论，注册会计师应当实施本准则第十条和第十一条规定的审计程序。

第十条 对流动资产和流动负债，注册会计师通常可以通过本期实施的审计程序获取部分审计证据。对于存货，注册会计师还应当按照《中国注册会计师审计准则第 1311 号——存货监盘》第四章第二十八条的规定，实施追加的审计程序。

第十一条 对非流动资产和非流动负债，注册会计师通常检查形成期初余额的会计记录和其他信息。

在某些情况下，注册会计师可向第三方函证期初余额，或实施追加的审计程序。

第三章 审计结论和报告

第十二条 如果实施相关审计程序后无法获取有关期初余额的充分、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。

第十三条 如果期初余额存在对本期财务报表产生重大影响的错报，注册会计师应当告知管理层；如果上期财务报表由前任注册会计师审计，注册会计师还应当考虑提请管理层告知前任注册会计师。

如果错报的影响未能得到正确的会计处理和恰当的列报，注册会计师应当出具保留意见或否定意见的审计报告。

第十四条 如果与期初余额相关的会计政策未能在本期得到一贯运用，并且会计政策的变更未能得到正确的会计处理和恰当的列报，注册会计师应当出具保留意见或否定意见的审计报告。

第十五条 如果前任注册会计师对上期财务报表出具了非标准审计报告，注册会计师应当考虑该审计报告对本期财务报表的影响。

如果导致出具非标准审计报告的事项对本期财务报表仍然相关和重大，注册会计师应当对本期财务报表出具非标准审计报告。

第四章 附 则

第十六条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师对期后事项的审计，明确执业责任，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 本准则所称期后事项，是指资产负债表日至审计报告日之间发生的事项以及审计报告日后发现的事实。

第四条 注册会计师应当考虑期后事项对财务报表和审计报告的影响。

下列两类期后事项可能对财务报表和审计报告产生影响：

（一）资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项；

（二）资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。

第二章 截至审计报告日发生的事项

第五条 注册会计师应当实施必要的审计程序，获取充分、适当的审计证据，以确定截至审计报告日发生的、需要在财务报表中调整或披露的事项是否均已得到识别。

第六条 注册会计师应当尽量在接近审计报告日时，实施旨在识别需要在财务报表中调整或披露事项的审计程序。这些程序包括：

（一）复核被审计单位管理层建立的用于确保识别期后事项的程序；

（二）查阅股东会、董事会及其专门委员会在资产负债表日后举行的会议的纪要，并在不能获取会议纪要时询问会议讨论的事项；

（三）查阅最近的中期财务报表；如认为必要和适当，还应当查阅预算、现金流量预测及其他相关管理报告；

（四）向被审计单位律师或法律顾问询问有关诉讼和索赔事项；

（五）向管理层询问是否发生可能影响财务报表的期后事项。

第七条 在向管理层询问可能影响财务报表的期后事项时，注册会计师询问的内容主要包括：

（一）根据初步或尚无定论的数据作出会计处理的项目的现状；

（二）是否发生新的担保、借款或承诺；

（三）是否出售或购进资产，或者计划出售或购进资产；

（四）是否已发行或计划发行新的股票或债券，是否已签订或计划签订合并或清算协议；

（五）资产是否被政府征用或因不可抗力而遭受损失；

（六）在风险领域和或有事项方面是否有新进展；

（七）是否已作出或考虑作出异常的会计调整；

（八）是否已发生或可能发生影响会计政策适当性的事项。

第八条 如果被审计单位的分支机构、子公司等组成部分的财务信息由其他注册会计师审计，注册会计师应当考虑其他注册会计师对资产负债表日后事项所实施的审计程序，并考虑是否需要向其告知计划的审计报告日。

第九条 如果知悉对财务报表有重大影响的期后事项，注册会计师应当考虑这些事项在财务报表中是否得到恰当的会计处理并予以充分披露。

第三章 审计报告日至财务报表报出日前发现的事实

第十条 在审计报告日后，注册会计师没有责任针对财务报表实施审计程序或进行专门查询。在审计报告日至财务报表报出日期间，管理层有责任告知注册会计师可能影响财务报表的事实。

本准则所称财务报表报出日，是指被审计单位对外披露已审计财务报表的日期。

第十一条 在审计报告日至财务报表报出日前，如果知悉可能对财务报表产生重大影响的事实，注册会计师应当考虑是否需要修改财务报表，并与管理层讨论，同时根据具体情况采取适当措施。

第十二条 如果管理层修改了财务报表，注册会计师应当根据具体情况实施必要的审计程序，并针对修改后的财务报表出具新的审计报告。

新的审计报告日期不应早于董事会或类似机构批准修改后的财务报表的日期。相应地，注册会计师应当将本准则第五条至第七条规定的审计程序延伸至新的审计报告日。

第十三条 如果注册会计师认为应当修改财务报表而管理层没有修改，并且审计报告尚未提交给被审计单位，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1502 号——非标准审计报告》的规定，出具保留意见或否定意见的审计报告。

第十四条 如果注册会计师认为应当修改财务报表而管理层没有修改，并且审计报告已提交给被审计单位，注册会计师应当通知治理层不要将财务报表和审计报告向第三方报出。

如果财务报表仍被报出，注册会计师应当采取措施防止财务报表使用者信赖该审计报告；采取的措施取决于自身的权利和义务以及征询的法律意见。

第四章 财务报表报出后发现的事实

第十五条 在财务报表报出后，注册会计师没有义务针对财务报表作出查询。

第十六条 在财务报表报出后，如果知悉在审计报告日已存在的、可能导致修改审计报告的事实，注册会计师应当考虑是否需要修改财务报表，并与管理层讨论，同时根据具体情况采取适当措施。

第十七条 如果管理层修改了财务报表，注册会计师应当根据具体情况实施必要的审计程序，复核管理层采取的措施能否确保所有收到原财务报表和审计报告的人士了解这一情况，并针对修改后的财务报表出具新的审计报告。

第十八条 新的审计报告应当增加强调事项段，提请财务报表使用者注意财务报表附注中对修改原财务报表原因的详细说明，以及注册会计师出具的原审计报告。

新的审计报告日期不应早于董事会或类似机构批准修改后的财务报表的日期。相应地，注册会计师应当将本准则第五条至第七条规定的审计程序延伸至新的审计报告日。

第十九条 如果管理层既没有采取必要措施确保所有收到原财务报表和审计报告的人士了解这一情况，又没有在注册会计师认为需要修改的情况下修改财务报表，注册会计师应当采取措施防止财务报表使用者信赖该审计报告，并将拟采取的措施通知治理层；采取的措施取决于自身的权利和义务以及征询的法律意见。

第二十条 如果临近公布下一期财务报表，且能够在下一期财务报表中进行充分披露，注册会计师应当根据法律法规的规定确定是否仍有必要提请被审计单位修改财务报表，并出具新的审计报告。

第五章 公开发行证券的考虑

第二十一条 当被审计单位公开发行证券时，注册会计师应当考虑有关证券发行的法律法规对期后事项的特殊规定。

第六章 附 则

第二十二条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师审计准则第 1341 号——管理层声明

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师获取和使用管理层声明，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 注册会计师应当向被审计单位管理层获取适当声明。

第二章 管理层对财务报表责任的认可

第四条 注册会计师应当获取审计证据，以确定管理层认可其按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制财务报表的责任，并且已批准财务报表。

在获取此类审计证据时，注册会计师应当考虑查阅治理层相关会议纪要、向管理层获取书面声明或已签署的财务报表副本。

第三章 将管理层声明作为审计证据

第五条 如果合理预期不存在其他充分、适当的审计证据，注册会计师应当就对财务报表具有重大影响的事项向管理层获取书面声明。

管理层对其口头声明的书面确认可以减少注册会计师与管理层之间产生误解的可能性。

第六条 注册会计师要求管理层提供的书面声明可仅限于单独或汇总起来对财务报表产生重大影响的事项。必要时，注册会计师应将对声明事项重要性的理解告知管理层。

第七条 注册会计师应当就下列事项向管理层获取书面声明：

（一）管理层认可其设计和实施内部控制以防止或发现并纠正错报的责任；

（二）管理层认为注册会计师在审计过程中发现的未更正错报，无论是单独还是汇总起来考虑，对财务报表整体均不具有重大影响。

未更正错报项目的概要应当包含在书面声明中或附于书面声明后。

第八条 当管理层声明的事项对财务报表具有重大影响时，注册会计师应当实施下列审计程序：

（一）从被审计单位内部或外部获取佐证证据；

（二）评价管理层声明是否合理并与获取的其他审计证据（包括其他声明）一致；

（三）考虑作出声明的人员是否熟知所声明的事项。

第九条 注册会计师不应以管理层声明替代能够合理预期获取的其他审计证据。

如果不能获取对财务报表具有或可能具有重大影响的事项的充分、适当的审计证据，而这些证据预期是可以获取的，即使已收到管理层就这些事项作出的声明，注册会计师仍应将其视为审计范围受到限制。

第十条 在某些情况下，如果除通过询问外，预期不能获取其他审计证据，注册会计师应当向管理层获取书面声明。

第十一条 如果管理层的某项声明与其他审计证据相矛盾，注册会计师应当调查这种情况。必要时，重新考虑管理层作出的其他声明的可靠性。

第四章 对管理层声明的记录

第十二条 注册会计师应当将获取的管理层声明作为审计证据，并形成审计工作底稿。

第十三条 管理层声明包括书面声明和口头声明。书面声明作为审计证据通常比口头声明可靠。

书面声明可采取下列形式：

- （一）管理层声明书；
- （二）注册会计师提供的列示其对管理层声明的理解并经管理层确认的函；
- （三）董事会及类似机构的相关会议纪要，或已签署的财务报表副本。

第十四条 当要求管理层提供声明书时，注册会计师应当要求将声明书径送注册会计师本人。声明书应当包括要求列明的信息，标明适当的日期并经签署。

第十五条 管理层声明书标明的日期通常与审计报告日一致。但在某些情况下，注册会计师也可能在审计过程中或审计报告日后就某些交易或事项获取单独的声明书。

第十六条 管理层声明书通常由管理层中对被审计单位及其财务负主要责任的人员签署。

在某些情况下，注册会计师也可以向管理层中的其他人员获取管理层声明书。

第五章 管理层拒绝提供声明时的措施

第十七条 如果管理层拒绝提供注册会计师认为必要的声明，注册会计师应当将其视为审计范围受到限制，出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

在这种情况下，注册会计师应当评价审计过程中获取的管理层其他声明的可靠性，并考虑管理层拒绝提供声明是否可能对审计报告产生其他影响。

第六章 附 则

第十八条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

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

第一章 总 则

第一条 为了规范主审注册会计师利用其他注册会计师的工作，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

本准则不适用于下列情况：

- （一）联合审计；
- （二）组成部分的财务信息不重要；
- （三）前后任注册会计师之间的沟通。

当多个本身不重要的组成部分累计起来变得重要时，注册会计师应当考虑实施本准则规定的程序。

第三条 本准则所称主审注册会计师，是指当被审计单位财务报表包含由其他注册会计师审计的一个或多个组成部分的财务信息时，负责对该财务报表出具审计报告的注册会计师。

本准则所称其他注册会计师，是指除主审注册会计师以外的，负责对组成部分财务信息出具审计报告的其他会计师事务所的注册会计师。

本准则所称组成部分，是指被审计单位分部、分支机构、子公司、合资公司和联营公司等，其财务信息包含在由主审注册会计师审计的财务报表中。

第四条 当主审注册会计师利用其他注册会计师的工作时，主审注册会计师应当确定其他注册会计师的工作将如何影响审计。

第二章 接受委托担任主审注册会计师

第五条 注册会计师应当考虑其对审计工作的参与程度是否足以担当主审注册会计师。

注册会计师应当考虑的因素包括：

- （一）主审注册会计师审计的财务报表部分的重要性；
- （二）主审注册会计师对组成部分业务的了解程度；
- （三）其他注册会计师审计的组成部分财务信息的重大错报风险；
- （四）对其他注册会计师审计的组成部分实施本准则规定的追加程序，使得主审注册会计师在相当程度上参与对组成部分的审计。

第三章 主审注册会计师的审计程序

第六条 当计划利用其他注册会计师的工作时，主审注册会计师应当根据其他注册会计师承担的具体业务考虑其专业胜任能力。

第七条 主审注册会计师应当实施审计程序，获取充分、适当的审计证据，确定其他注册会计师的工作能否满足主审注册会计师审计的需要。

第八条 主审注册会计师应当就下列事项向其他注册会计师获取书面声明：

- （一）其他注册会计师遵守与被审计单位和组成部分保持独立性的要求；

（二）其他注册会计师遵守会计、审计等有关规定和编制报告的要求。

第九条 如果拟利用其他注册会计师的工作和报告，主审注册会计师应当在审计的初始计划阶段对双方的配合作出充分安排，并将有关重要事项告知其他注册会计师，包括需要特别考虑的审计领域、识别被审计单位与组成部分之间交易的审计程序以及完成审计工作的时间安排等。

第十条 主审注册会计师应当考虑与其他注册会计师讨论其运用的审计程序，复核其他注册会计师实施的审计程序的书面摘要，或复核其他注册会计师的审计工作底稿。

第十一条 如果有充分的证据表明其他注册会计师在执业时遵守了适用的质量控制政策和程序，主审注册会计师可以考虑不实施本准则第十条规定的程序。

第十二条 主审注册会计师应当考虑其他注册会计师得出的重大审计结论。

第十三条 主审注册会计师应当考虑，是否与其他注册会计师和组成部分管理层讨论影响组成部分财务信息的审计结论或其他事项，并考虑是否对组成部分的会计记录或财务信息实施追加程序。此类程序可视具体情况由主审注册会计师或其他注册会计师实施。

第十四条 主审注册会计师应当在审计工作底稿中记录由其他注册会计师审计的组成部分、组成部分对财务报表整体的重要程度、其他注册会计师的名称，以及所得出的组成部分不重要的结论。

主审注册会计师还应当记录在利用其他注册会计师工作时所实施的审计程序和得出的结论。

第四章 注册会计师之间的配合

第十五条 在知悉主审注册会计师拟利用其工作后，其他注册会计师应当与主审注册会计师配合。

如果其他注册会计师无法按照要求完成工作，应当告知主审注册会计师。如果主审注册会计师注意到可能影响其他注册会计师工作的事项，应当告知其他注册会计师。

第五章 出具审计报告的考虑

第十六条 主审注册会计师不应当在审计报告中提及其他注册会计师的工作。

第十七条 如果主审注册会计师认为无法利用其他注册会计师的工作，且无法对由其他注册会计师审计的组成部分财务信息实施充分的追加程序，主审注册会计师应当将其视为审计范围受到限制，出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

第十八条 如果其他注册会计师出具或拟出具非标准审计报告，主审注册会计师应当考虑导致其他注册会计师出具非标准审计报告事项的性质和重要程度，决定是否需要对财务报表出具非标准审计报告。

第六章 附 则

第十九条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师审计准则第 1411 号——考虑内部审计工作

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师考虑内部审计工作，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

本准则提及的审计程序仅适用于与财务报表审计相关的内部审计活动，不涉及内部审计人员协助注册会计师实施审计程序的情况。

第三条 本准则所称内部审计，是指由被审计单位内部机构或人员，对其内部控制的有效性、财务信息的真实性和完整性以及经营活动的效率和效果等开展的一种评价活动。

第四条 注册会计师应当考虑内部审计活动及其可能对注册会计师审计程序的影响。

第五条 虽然注册会计师对发表审计意见以及确定审计程序的性质、时间和范围独自承担责任，但内部审计工作的某些部分可能有助于注册会计师的工作。

第二章 内部审计的范围和目标

第六条 内部审计的范围和目标因被审计单位的规模、组织结构和管理层需求的不同而存在很大差异。

内部审计通常包括下列一项或多项活动：

（一）监督内部控制；

（二）检查财务信息和经营信息；

（三）评价经营活动的效率和效果；

（四）评价对法律法规、其他外部要求以及管理层政策、指示和其他内部要求的遵守情况。

第三章 内部审计和注册会计师的关系

第七条 内部审计和注册会计师审计用以实现各自目标的某些手段通常是相似的，注册会计师应当考虑内部审计工作的某些方面是否有助于确定审计程序的性质、时间和范围。

第八条 注册会计师应当对发表的审计意见独立承担责任，其责任不因为利用内部审计工作而减轻。注册会计师应当对与财务报表审计有关的所有重大事项独立作出职业判断，不应完全依赖内部审计工作。

第四章 了解与初步评估内部审计

第九条 注册会计师应当充分了解内部审计工作，以识别和评估财务报表重大错报风险，并设计和实施进一步审计程序。

第十条 有效的内部审计通常有助于注册会计师修改审计程序的性质和时间，并缩小实施审计程序的范围，但不能完全取代注册会计师应当实施的审计程序。在某些情况下，考虑内部审计活动后，注册会计师可能认为内部审计对其实施的审计程序没有任何作用。

第十一条 当内部审计与注册会计师的风险评估相关时，注册会计师应当对内部审计的职能进行评估。

第十二条 注册会计师应当根据对内部审计职能的评估结果，确定在实施风险评估以及修改进一步审计程序的性质、时间和范围时是否利用内部审计。

第十三条 在了解内部审计并对其进行评估时，注册会计师应当考虑下列重要因素：

- （一）内部审计的组织地位及其对客观性的影响；
- （二）内部审计的职责范围；
- （三）内部审计人员的专业胜任能力；
- （四）内部审计人员应有的职业关注。

第五章 沟通和协调

第十四条 当计划利用内部审计工作时，注册会计师应当考虑内部审计的工作计划，并尽早与内部审计人员进行讨论。

第十五条 如果内部审计工作是注册会计师确定审计程序性质、时间和范围时考虑的一项因素，注册会计师应当预先就下列事项与内部审计人员协调：

- （一）审计工作的时间；
- （二）审计覆盖的范围；
- （三）重要性水平；
- （四）拟确定的选取样本的方法；
- （五）对已实施工作的记录；
- （六）复核与报告程序。

第十六条 注册会计师应当获取相关的内部审计报告，并了解所有引起内部审计人员关注、可能影响注册会计师工作的重大事项。

注册会计师也应当将所有可能影响内部审计工作的重大事项告知内部审计人员。

第六章 评价内部审计的特定工作

第十七条 如果拟利用内部审计的特定工作，注册会计师应当评价内部审计的特定工作并实施审计程序，以确定是否能够满足注册会计师审计的需要。

第十八条 在评价内部审计的特定工作时，注册会计师应当从下列方面考虑内部审计工作范围和相关方案的适当性，以及对内部审计的评估是否仍然适当：

- （一）内部审计工作是否由经过充分技术培训且精通业务的人员担任，助理人员的工作是否得到适当的监督、复核和记录；
- （二）内部审计是否能够获取充分、适当的审计证据，以得出合理的审计结论；
- （三）内部审计结论是否恰当，内部审计报告是否与内部审计工作的结果一致；
- （四）内部审计发现的例外或异常事项是否得以适当解决。

第十九条 对内部审计的特定工作实施审计程序的性质、时间和范围取决于注册会计师对下列因素的判断：

- （一）相关领域的重大错报风险；
- （二）对内部审计工作的评估；
- （三）对内部审计的特定工作的评价。

第二十条 注册会计师对内部审计的特定工作实施的审计程序主要包括：

- （一）检查内部审计人员已检查的项目；

- (二) 检查其他类似项目；
- (三) 观察内部审计程序的实施情况。

第二十一条 注册会计师应当将下列事项记录于审计工作底稿：

- (一) 对内部审计的特定工作的评价；
- (二) 对内部审计工作所实施的审计程序。

第七章 附 则

第二十二条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师利用专家的工作，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 本准则所称专家，是指除会计、审计之外的某一特定领域中具有专门技能、知识和经验的个人或组织。

专家可以是被审计单位或会计师事务所的员工，也可以是被审计单位或会计师事务所从外部聘请的个人或组织。

第四条 在利用专家的工作时，注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，以确信专家的工作可以满足审计的需要。

第二章 确定是否需要利用专家的工作

第五条 在了解被审计单位及其环境以及针对评估的风险实施进一步审计程序时，注册会计师可能需要会同被审计单位或独立获取专家的报告、意见、估价和说明等形式的审计证据。

注册会计师利用专家工作的领域主要包括：

- （一）对特定资产的估价；
- （二）对资产的数量和实物状况的测定；
- （三）需用特殊技术或方法的金额测算；
- （四）未完成合同中已完成和未完成工作的计量；
- （五）涉及法律法规和合同的法律意见。

第六条 在确定是否需要利用专家的工作时，注册会计师应当考虑下列因素：

- （一）项目组成员对所涉及事项具有的知识和经验；
- （二）根据所涉及事项的性质、复杂程度和重要性确定的重大错报风险；
- （三）预期获取的其他审计证据的数量和质量。

第三章 专家的专业胜任能力和客观性

第七条 在计划利用专家的工作时，注册会计师应当评价专家的专业胜任能力，包括考虑：

（一）专家是否具有适当职业团体授予的专业资格或执业许可证，或是适当职业团体的会员；

（二）在注册会计师寻求审计证据的领域中，专家的经验 and 声望。

当利用会计师事务所内部专家的工作时，注册会计师可以依赖会计师事务所的招聘和培训系统确定专家的专业胜任能力，而不必就每一项审计业务对专家的工作进行评价。

第八条 注册会计师应当评价专家的客观性。

当存在下列情况时，专家的客观性受到损害的风险将会增加：

（一）专家受雇于被审计单位；

（二）专家在其他方面与被审计单位存在关联关系，如经济上依赖于被审计单位或投资于被审计单位。

第九条 如果对专家的专业胜任能力或客观性存有疑虑，注册会计师应当与管理层交换意见，并考虑能否通过专家的工作获取充分、适当的审计证据。必要时，注册会计师应当考虑实施追加的审计程序，或利用其他专家获取审计证据。

第四章 专家的工作范围

第十条 注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，以确信专家的工作范围可以满足审计的需要。

如果专家受雇于被审计单位，注册会计师可以通过查阅被审计单位对专家的职责范围作出规定的书面文件，以获取相关审计证据。该书面文件通常包括下列内容：

- （一）专家工作的目标和范围；
- （二）对专家报告所涵盖的特定事项的概述；
- （三）专家工作的预定用途，包括可能向第三方告知专家的身份和参与程度；
- （四）专家接触适当记录和文件的范围；
- （五）专家与被审计单位之间存在关系的说明；
- （六）对信息保密的要求；
- （七）专家拟使用的假设和方法，及其与以前期间的一致性。

如果书面文件中未明确说明上述内容，注册会计师应当直接与专家沟通，以获取相关审计证据。

第十一条 注册会计师应当考虑在项目组讨论被审计单位财务报表存在重大错报的可能性时，是否邀请专家参与讨论。

第五章 评价专家的工作

第十二条 在将专家工作结果作为审计证据时，注册会计师应当评价专家工作的适当性，包括评价专家工作结果是否在财务报表中得到适当的反映或支持相关认定，以及考虑下列因素：

- （一）专家使用的原始数据；
- （二）专家使用的假设和方法，及其与以前期间的一致性；
- （三）专家工作的结果与注册会计师对被审计单位的了解和实施其他审计程序的结果是否相符。

第十三条 在考虑专家使用的原始数据是否适合具体情况时，注册会计师应当考虑实施下列审计程序：

- （一）询问专家为确信原始数据是否相关和可靠而实施的程序；
- （二）复核或测试专家使用的原始数据。

第十四条 专家应当对其选择的假设和方法的适当性、合理性及其运用负责。

注册会计师不具备与专家同等的专业技能，对专家选择的假设和方法提出异议存在一定的困难。但是，注册会计师应当了解专家选择的假设和方法，并根据对被审计单位的了解和实施其他审计程序的结果，考虑专家选择的假设和方法是否适当和合理。

第十五条 如果专家工作结果未能提供充分、适当的审计证据，或专家工作结果与其他审计证据不一致，注册会计师应当考虑采取下列措施：

- （一）与被审计单位和专家讨论；
- （二）实施追加的审计程序，包括聘请其他专家；
- （三）出具非无保留意见的审计报告。

第六章 在审计报告中提及专家的工作

第十六条 当出具无保留意见的审计报告时，注册会计师不应在审计报告中提及专家的工作。

第十七条 如果专家工作结果致使注册会计师出具非无保留意见的审计报告，注册会计师应当考虑在审计报告中提及或描述专家的工作，包括专家的身份和专家的参与程度等。在这种情况下，注册会计师应当征得专家的同意。如果专家不同意而注册会计师认为有必要提及，注册会计师应当征询法律意见。

第七章 附 则

第十八条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师审计准则第 1501 号——审计报告

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师形成审计意见和出具审计报告，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行整套通用目的财务报表（以下简称财务报表）审计业务。

第三条 本准则所称审计报告，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。

第四条 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。

第五条 注册会计师应当将已审计的财务报表附于审计报告后。

第二章 审计意见的形成

第六条 注册会计师应当评价根据审计证据得出的结论，以作为对财务报表形成审计意见的基础。

第七条 在对财务报表形成审计意见时，注册会计师应当根据已获取的审计证据，评价是否已对财务报表整体不存在重大错报获取合理保证。

第八条 在评价财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制时，注册会计师应当考虑下列内容：

（一）选择和运用的会计政策是否符合适用的会计准则和相关会计制度，并适合于被审计单位的具体情况；

（二）管理层作出的会计估计是否合理；

（三）财务报表反映的信息是否具有相关性、可靠性、可比性和可理解性；

（四）财务报表是否作出充分披露，使财务报表使用者能够理解重大交易和事项对被审计单位财务状况、经营成果和现金流量的影响。

第九条 在评价财务报表是否作出公允反映时，注册会计师应当考虑下列内容：

（一）经管理层调整后的财务报表，是否与注册会计师对被审计单位及其环境的了解一致；

（二）财务报表的列报、结构和内容是否合理；

（三）财务报表是否真实地反映了交易和事项的经济实质。

第三章 审计报告的基本内容

第十条 审计报告应当包括下列要素：

（一）标题；

（二）收件人；

（三）引言段；

（四）管理层对财务报表的责任段；

（五）注册会计师的责任段；

（六）审计意见段；

（七）注册会计师的签名和盖章；

(八) 会计师事务所的名称、地址及盖章；

(九) 报告日期。

第十一条 审计报告的标题应当统一规范为“审计报告”。

第十二条 审计报告的收件人是指注册会计师按照业务约定书的要求致送审计报告的对象，一般是指审计业务的委托人。审计报告应当载明收件人的全称。

第十三条 审计报告的引言段应当说明被审计单位的名称和财务报表已经过审计，并包括下列内容：

(一) 指出构成整套财务报表的每张财务报表的名称；

(二) 提及财务报表附注；

(三) 指明财务报表的日期和涵盖的期间。

第十四条 管理层对财务报表的责任段应当说明，按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制财务报表是管理层的责任，这种责任包括：

(一) 设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；

(二) 选择和运用恰当的会计政策；

(三) 作出合理的会计估计。

第十五条 注册会计师的责任段应当说明下列内容：

(一) 注册会计师的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。注册会计师按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求注册会计师遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

(二) 审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断，包括对由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，注册会计师考虑与财务报表编制相关的内部控制，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。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性，以及评价财务报表的总体列报。

(三) 注册会计师相信已获取的审计证据是充分、适当的，为其发表审计意见提供了基础。

如果接受委托，结合财务报表审计对内部控制有效性发表意见，注册会计师应当省略本条第(二)项中“但目的并非对内部控制的有效性发表意见”的术语。

第十六条 审计意见段应当说明，财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制，是否在所有重大方面公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

第十七条 如果认为财务报表符合下列所有条件，注册会计师应当出具无保留意见的审计报告：

(一) 财务报表已经按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制，在所有重大方面公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量；

(二) 注册会计师已经按照中国注册会计师审计准则的规定计划和实施审计工作，在审计过程中未受到限制。

当出具无保留意见的审计报告时，注册会计师应当以“我们认为”作为意见段的开头，并使用“在所有重大方面”、“公允反映”等术语。

第十八条 当注册会计师出具的无保留意见的审计报告不附加说明段、强调事项段或任何修饰性用语时，该报告称为标准审计报告。

注册会计师出具非标准审计报告时，应当遵守《中国注册会计师审计准则第 1502 号——非标准审计报告》和本准则的相关规定。

第十九条 审计报告应当由注册会计师签名并盖章。

第二十条 审计报告应当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。

第二十一条 审计报告应当注明报告日期。审计报告的日期不应早于注册会计师获取充分、适当的审计证据（包括管理层认可对财务报表的责任且已批准财务报表的证据），并在此基础上对财务报表形成审计意见的日期。

第四章 附 则

第二十二条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

附录：

标准审计报告的参考格式

审 计 报 告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 公司管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断，包括对由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与财务报表编制相关的内部控制，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。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性，以及评价财务报表的总体列报。

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、审计意见

我们认为，ABC 公司财务报表已经按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，在所有重大方面公允反映了 ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

××会计师事务所

中国注册会计师：×××

(盖章)

(签名并盖章)

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

中国××市
二〇×二年×月×日

中国注册会计师审计准则第 1502 号——非标准审计报告

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师出具非标准审计报告，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行整套通用目的财务报表（以下简称财务报表）审计业务。

第三条 本准则所称非标准审计报告，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的审计报告、否定意见的审计报告和无法表示意见的审计报告。

第四条 注册会计师在出具非标准审计报告时，应当遵守本准则和《中国注册会计师审计准则第 1501 号——审计报告》的相关规定。

第二章 审计报告的强调事项段

第五条 审计报告的强调事项段是指注册会计师在审计意见段之后增加的对重大事项予以强调的段落。

强调事项应当同时符合下列条件：

（一）可能对财务报表产生重大影响，但被审计单位进行了恰当的会计处理，且在财务报表中作出充分披露；

（二）不影响注册会计师发表的审计意见。

第六条 当存在可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况、但不影响已发表的审计意见时，注册会计师应当在审计意见段之后增加强调事项段对此予以强调。

第七条 当存在可能对财务报表产生重大影响的不确定事项（持续经营问题除外）、但不影响已发表的审计意见时，注册会计师应当考虑在审计意见段之后增加强调事项段对此予以强调。

不确定事项是指其结果依赖于未来行动或事项，不受被审计单位的直接控制，但可能影响财务报表的事项。

第八条 除本准则第六条和第七条规定的两种情形以及其他审计准则规定的增加强调事项段的情形外，注册会计师不应在审计报告的审计意见段之后增加强调事项段或任何解释性段落，以免财务报表使用者产生误解。

第九条 注册会计师应当在强调事项段中指明，该段内容仅用于提醒财务报表使用者关注，并不影响已发表的审计意见。

第三章 非无保留意见的审计报告

第十条 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：

（一）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；

（二）审计范围受到限制。

第十一条 如果认为财务报表整体是公允的，但还存在下列情形之一，注册会计师应当出具保留意见的审计报告：

（一）会计政策的选用、会计估计的作出或财务报表的披露不符合适用的会计准则和相关会计制度的规定，虽影响重大，但不至于出具否定意见的审计报告；

（二）因审计范围受到限制，不能获取充分、适当的审计证据，虽影响重大，但不至于出具无法表示意见的审计报告。

当出具保留意见的审计报告时，注册会计师应当在审计意见段中使用“除……的影响外”等术语。如果因审计范围受到限制，注册会计师还应当在注册会计师的责任段中提及这一情况。

第十二条 如果认为财务报表没有按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制，未能在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量，注册会计师应当出具否定意见的审计报告。

当出具否定意见的审计报告时，注册会计师应当在审计意见段中使用“由于上述问题造成的重大影响”、“由于受到前段所述事项的重大影响”等术语。

第十三条 如果审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛，不能获取充分、适当的审计证据，以至于无法对财务报表发表审计意见，注册会计师应当出具无法表示意见的审计报告。

当出具无法表示意见的审计报告时，注册会计师应当删除注册会计师的责任段，并在审计意见段中使用“由于审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛”、“我们无法对上述财务报表发表意见”等术语。

第十四条 当出具非无保留意见的审计报告时，注册会计师应当在注册会计师的责任段之后、审计意见段之前增加说明段，清楚地说明导致所发表意见或无法发表意见的所有原因，并在可能情况下，指出其对财务报表的影响程度。

审计报告的说明段是指审计报告中位于审计意见段之前用于描述注册会计师对财务报表发表保留意见、否定意见或无法表示意见理由的段落。

第四章 附 则

第十五条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

附录：

非标准审计报告的参考格式

1. 带强调事项段的无保留意见的审计报告

审 计 报 告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 公司管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断，包括对由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与财务报表编制相关的内部控制，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。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性，以及评价财务报表的总体列报。

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、审计意见

我们认为，ABC 公司财务报表已经按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，在所有重大方面公允反映了 ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

四、强调事项

我们提醒财务报表使用者关注，如财务报表附注×所述，ABC 公司在 20×1 年发生亏损×万元，在 20×1 年 12 月 31 日，流动负债高于资产总额×万元。ABC 公司已在财务报表附注×充分披露了拟采取的改善措施，但其持续经营能力仍然存在重大不确定性。本段内容不影响已发表的审计意见。

××会计师事务所

中国注册会计师：×××

（盖章）

（签名并盖章）

中国注册会计师：×××

（签名并盖章）

中国××市

二〇×二年×月×日

2. 保留意见的审计报告（审计范围受到限制）

审 计 报 告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 公司管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。除本报告“三、导致保留意见的事项”所述事项外，我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断，包括对由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与财务报表编制相关的内部控制，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。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性，以及评价财务报表的总体列报。

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、导致保留意见的事项

ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的应收账款余额×万元，占资产总额的×%。由于 ABC 公司未能提供债务人地址，我们无法实施函证以及其他审计程序，以获取充分、适当的审计证据。

四、审计意见

我们认为，除了前段所述未能实施函证可能产生的影响外，ABC 公司财务报表已经按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，在所有重大方面公允反映了 ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

××会计师事务所

（盖章）

中国注册会计师：×××

（签名并盖章）

中国注册会计师：×××

（签名并盖章）

中国××市

二〇×二年×月×日

3. 否定意见的审计报告

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 公司管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断，包括对由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与财务报表编制相关的内部控制，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。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性，以及评价财务报表的总体列报。

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、导致否定意见的事项

如财务报表附注×所述，ABC 公司的长期股权投资未按企业会计准则的规定采用权益法核算。如果按权益法核算，ABC 公司的长期投资账面价值将减少×万元，净利润将减少×万元，从而导致 ABC 公司由盈利×万元变为亏损×万元。

四、审计意见

我们认为，由于受到前段所述事项的重大影响，ABC 公司财务报表没有按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，未能在所有重大方面公允反映 ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

××会计师事务所

（盖章）

中国注册会计师：×××

（签名并盖章）

中国注册会计师：×××

（签名并盖章）

中国××市
二〇×二年×月×日

4. 无法表示意见的审计报告

审 计 报 告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们接受委托，审计后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 公司管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

二、导致无法表示意见的事项

ABC 公司未对 20×1 年 12 月 31 日的存货进行盘点，金额为×万元，占期末资产总额的 40%。我们无法实施存货监盘，也无法实施替代审计程序，以对期末存货的数量和状况获取充分、适当的审计证据。

三、审计意见

由于上述审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛，我们无法对 ABC 公司财务报表发表意见。

××会计师事务所

（盖章）

中国注册会计师：×××

（签名并盖章）

中国注册会计师：×××

（签名并盖章）

中国××市
二〇×二年×月×日

中国注册会计师审计准则第 1511 号——比较数据

第一章 总 则

第一条 为了明确注册会计师对比较数据的责任，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 本准则所称比较数据，是指作为本期财务报表组成部分的上期对应数和相关披露。比较数据本身不构成完整的财务报表，应当与本期相关的金额和披露联系起来阅读。

第四条 本准则不涉及与已审计财务报表一同披露的简要财务报表的情形。

第二章 注册会计师的责任

第五条 注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，以确定比较数据的编制是否符合适用的会计准则和相关会计制度的规定。

注册会计师针对比较数据实施的审计程序的范围明显小于针对本期数据实施的审计程序的范围，通常限于评价比较数据是否正确列报和适当分类。

在执行本条第一款的规定时，注册会计师应当评价下列事项：

（一）比较数据采用的会计政策与本期数据采用的会计政策是否一致；如不一致，是否已经作出适当调整和充分披露；

（二）比较数据与上期财务报表反映的金额和相关披露是否一致；如不一致，是否已经作出适当调整和充分披露。

第六条 如果上期财务报表由前任注册会计师审计，或未经审计，注册会计师应当评价比较数据是否符合本准则第五条的规定，并按照《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》的规定实施审计程序，获取充分、适当的审计证据。

第七条 在实施本期审计时，如果注意到比较数据可能存在重大错报，注册会计师应当根据实际情况实施追加的审计程序。

第三章 报 告

第八条 由于审计意见是针对包括比较数据在内的本期财务报表整体发表的，注册会计师通常无需在审计报告中特别提及比较数据。

只有出现本准则第九条、第十条第二款、第十一条第（二）项和第（三）项、第十三条以及第十四条所述的情形，注册会计师才应当在审计报告中提及比较数据。

第九条 如果以前针对上期财务报表出具了非无保留意见的审计报告，且导致非无保留意见的事项仍未解决，注册会计师应当分下列两种情况予以处理：

（一）如果未解决的事项导致对本期数据出具非无保留意见的审计报告，注册会计师应当在审计报告中对比较数据和本期数据发表非无保留意见；

（二）如果未解决的事项不导致对本期数据出具非无保留意见的审计报告，注册会计师应当在审计报告中对比较数据发表非无保留意见。

第十条 当以前针对上期财务报表出具的审计报告为非无保留意见的审计报告时，如果导致非无保留意见的事项已经解决，并已在本期财务报表中得到恰当处理，注册会计师针对本期财务报表出具的审计报告通常不再提及该事项。

如果导致非无保留意见的事项虽已解决，但对本期仍很重要，注册会计师可在审计报告中增加强调事项段提及这一情况。

第十一条 注册会计师在对本期财务报表进行审计时，可能注意到影响上期财务报表的重大错报，而以前未就该重大错报出具非无保留意见的审计报告。在这种情况下，注册会计师应当考虑《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》的规定，并区分下列情况予以处理：

（一）如果上期财务报表已经更正，并已重新出具审计报告，注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，以确定比较数据与更正的财务报表是否一致；

（二）如果上期财务报表未经更正，也未重新出具审计报告，且比较数据未经恰当重述和充分披露，注册会计师应当对本期财务报表出具非无保留意见的审计报告，说明比较数据对本期财务报表的影响；

（三）如果上期财务报表未经更正，也未重新出具审计报告，但比较数据已在本期财务报表中恰当重述和充分披露，注册会计师可以在审计报告中增加强调事项段，说明这一情况。

第四章 对新任注册会计师的补充要求

第十二条 如果上期财务报表已经前任注册会计师审计，后任注册会计师应当按照《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》的规定对本期期初余额实施审计程序，不得在审计报告中提及前任注册会计师。

第十三条 如果上期财务报表未经审计，注册会计师应当在审计报告中予以说明，但这种说明并不减轻注册会计师针对本期期初余额实施恰当的审计程序的责任。

第十四条 如果识别出比较数据存在重大错报，注册会计师应当要求管理层更正比较数据。如果管理层拒绝更正，注册会计师应当出具恰当的非无保留意见的审计报告。

第五章 附 则

第十五条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

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

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师考虑含有已审计财务报表的文件中的其他信息，明确执业责任，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 注册会计师应当阅读其他信息，以识别其他信息与已审计财务报表存在的重大不一致。

第二章 其 他 信 息

第四条 其他信息是指根据法律法规的规定或惯例，在被审计单位年度报告、招股说明书等文件中包含的除已审计财务报表和审计报告以外的其他财务信息和非财务信息。

其他信息主要包括：

- （一）被审计单位管理层或治理层的经营报告；
- （二）财务数据摘要；
- （三）就业数据；
- （四）计划的资本性支出；
- （五）财务比率；
- （六）董事和高级管理人员的姓名；
- （七）择要列示的季度数据。

第五条 无论是否有法定或约定的义务对其他信息出具鉴证报告，注册会计师在对财务报表出具审计报告时都应当考虑其他信息，以防止其他信息与已审计财务报表之间存在的₁₅₀不一致可能导致已审计财务报表的可信赖程度受到损害。

第六条 如果有法定或约定的义务对某些其他信息实施特别的程序，当这些其他信息存在遗漏或缺陷时，注册会计师应当考虑是否在审计报告中提及该事项。

第七条 如果有法定或约定的义务对其他信息出具专项鉴证报告，注册会计师的责任取决于业务的性质、法律法规和相关执业准则的规定。

第八条 注册会计师应当提请被审计单位作出适当安排，以便在审计报告日前获取其他信息。如果在审计报告日前无法获取所有其他信息，注册会计师应当按照本准则第十八条至第二十二条的规定办理。

第九条 注册会计师应当按照中国注册会计师审计准则的规定对财务报表发表审计意见，但没有专门责任确定其他信息是否得到适当陈述。

第三章 重大不一致

第十条 重大不一致是指其他信息与已审计财务报表中的信息相矛盾。重大不一致可能会导致注册会计师对根据以前获取的审计证据得出的审计结论产生怀疑，甚至对形成审计意见的基础产生怀疑。

第十一条 如果在阅读其他信息时发现重大不一致，注册会计师应当确定已审计财务报表或其他信息是否需要修改。

第十二条 如果需要修改已审计财务报表而被审计单位拒绝修改，注册会计师应当根据具体情况出具保留意见或否定意见的审计报告。

第十三条 如果需要修改其他信息而被审计单位拒绝修改，注册会计师应当考虑在审计报告中增加强调事项段说明该重大不一致，或采取其他措施。

其他措施取决于具体情况、不一致的性质和重要程度，包括不出具审计报告或解除业务约定；必要时，注册会计师应当征询法律意见。

第四章 对事实的重大错报

第十四条 在阅读其他信息以发现重大不一致时，注册会计师可能会注意到明显的对事实的重大错报。

对事实的重大错报是指在其他信息中，对与已审计财务报表所反映事项不相关的重要信息作出了不正确的表述或列报。

第十五条 如果注意到其他信息可能含有对事实的重大错报，注册会计师应当与管理层讨论该事项。

第十六条 如果仍然认为其他信息可能含有明显的对事实的重大错报，注册会计师应当提请管理层征询法律顾问等第三方的意见，并考虑收到的咨询意见。

第十七条 如果注册会计师确定其他信息中存在对事实的重大错报而管理层拒绝更正，注册会计师应当考虑采取适当的进一步措施。

进一步措施包括向治理层书面说明注册会计师对其他信息的关注，以及征询法律意见。

第五章 审计报告日后获取的其他信息

第十八条 当在审计报告日前无法获取所有其他信息时，注册会计师应当在审计报告日后尽早阅读其他信息以识别重大不一致。

第十九条 如果在阅读其他信息时发现重大不一致或注意到明显的对事实的重大错报，注册会计师应当确定是否需要修改已审计财务报表或其他信息。

第二十条 当需要修改已审计财务报表时，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》的规定办理。

第二十一条 当需要修改其他信息且被审计单位同意修改时，注册会计师应当根据具体情况实施必要的审计程序。

审计程序可能包括复核管理层采取的措施能否确保所有收到原财务报表、审计报告及其他信息的人士了解所作的修改。

第二十二条 当需要修改其他信息而管理层拒绝修改时，注册会计师应当考虑采取适当的进一步措施。

进一步措施包括向治理层书面说明注册会计师对其他信息的关注，以及征询法律意见。

第六章 附 则

第二十三条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师审计准则第 1621 号——对小型被审计单位审计的特殊考虑

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师执行小型被审计单位财务报表审计业务，制定本准则。

第二条 注册会计师在执行小型被审计单位财务报表审计业务时，应当将本准则与相关审计准则结合使用。

第三条 本准则所称小型被审计单位，是指资产总额或营业额较小，职工人数较少，所有权和管理权集中于少数个人，并具备下列一项或多项特征的单位：

- （一）收入来源单一；
- （二）会计记录简单；
- （三）内部控制有限，存在管理层凌驾于内部控制之上的可能性。

第四条 注册会计师应当运用职业判断，确定被审计单位是否为小型被审计单位。注册会计师的判断结果，并不改变审计目标及应当承担的审计责任。

第二章 业务约定书

第五条 注册会计师应当充分了解小型被审计单位的基本情况，初步评价审计风险，以确定是否接受委托。

第六条 如果小型被审计单位会计记录不完整、内部控制不存在或管理层缺乏诚信，可能导致无法获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当考虑拒绝接受委托，或解除业务约定。

第七条 参与日常经营管理的业主，通常认识不到按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制财务报表是其自身的责任，因此业务约定书应当载明注册会计师和业主各自的责任。

第八条 小型被审计单位的治理结构通常难以清楚界定，对于应与治理层沟通的相关事项，注册会计师应当与被审计单位商定沟通的对象，并将商定的结果载入业务约定书中。

第三章 计划审计工作

第九条 注册会计师应当根据小型被审计单位的具体情况，合理计划审计工作，使审计业务以有效的方式得到执行。

第十条 在小型被审计单位审计中，全部审计工作可能由一个很小的审计项目组执行，项目组成员间容易沟通和协调，总体审计策略和具体审计计划可以相对简单。

第四章 风险评估程序

第十一条 注册会计师应当了解小型被审计单位及其环境，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。

第十二条 注册会计师应当从下列方面了解小型被审计单位及其环境：

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

第十三条 小型被审计单位通常没有正式的计划 and 程序来确定其目标、战略及管理经营风险，注册会计师应当询问管理层或观察小型被审计单位如何应对这些事项。

第十四条 小型被审计单位通常没有正式的财务业绩衡量和评价程序，管理层往往依据某些关键指标，作为评价财务业绩和采取适当行动的基础，注册会计师应当了解管理层使用的关键指标。

第十五条 小型被审计单位通常采用非正式和简单的内部控制实现其目标，参与日常经营管理的业主可能承担多项职能，内部控制要素没有得到清晰区分，注册会计师应当综合考虑小型被审计单位内部控制要素能否实现其目标。

第十六条 小型被审计单位拥有的员工通常较少，限制了其职责分离的程度，业主凌驾于内部控制之上的可能性较大，注册会计师应当考虑一些关键领域是否存在有效的内部控制。

第十七条 在小型被审计单位审计中，可能无法获取以文件形式存在的有关控制环境要素的审计证据，注册会计师应当重点了解管理层对内部控制设计的态度、认识和措施。

第十八条 小型被审计单位的管理层可能没有正式的风险评估过程，注册会计师应当与管理层讨论其如何识别经营风险以及如何应对这些风险。

第十九条 小型被审计单位与财务报告相关的信息系统和沟通可能不如其他被审计单位正式和复杂，注册会计师应当考虑这种特征对评估重大错报风险的影响。

第二十条 小型被审计单位通常难以实施适当的职责分离，注册会计师应当考虑小型被审计单位采取的控制活动能否有效实现控制目标。

第二十一条 小型被审计单位通常没有正式的持续监督活动，且持续的监督活动与日常管理工作难以明确区分，注册会计师应当考虑业主对经营活动的密切参与能否有效实现其对控制的监督目标。

第二十二条 注册会计师应当根据对小型被审计单位及其环境的了解，识别和评估财务报表层次以及各类交易、账户余额、列报（包括披露）认定层次的重大错报风险。

第五章 进一步审计程序

第二十三条 在小型被审计单位审计中，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，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，以将审计风险降至可接受的低水平。

第二十四条 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。

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。

第二十五条 注册会计师实施实质性程序时，应当考虑成本与效益原则，采用下列方法，以有效地获取审计证据：

- (一) 对重要账户的余额进行细节测试；
- (二) 对重要交易进行细节测试；

（三）对利润表的某些项目执行分析程序。

第二十六条 注册会计师实施实质性程序时，应当特别关注可能导致小型被审计单位财务报表发生重大错报的下列情况：

- （一）业主或管理人员为减少纳税等目的而低估收入或高估费用；
- （二）业主或管理人员将私人费用在被审计单位列支；
- （三）业主或管理人员为解决个人财务问题而从被审计单位谋取不当利益；
- （四）业主或管理人员因对外筹资等需要而粉饰财务状况和经营成果；
- （五）管理人员从被审计单位获得的报酬与其承担的责任及经营规模不相称；
- （六）管理人员获得的报酬取决于经营成果的大小。

第六章 审计工作记录

第二十七条 在小型被审计单位审计中，注册会计师应当将下列内容形成审计工作记录：

- （一）按照审计准则的规定实施的审计程序的性质、时间和范围；
- （二）实施审计程序的结果和获取的审计证据；
- （三）就重大事项得出的结论。

第二十八条 注册会计师对小型被审计单位及其业务的了解可能比较深入，但是这种了解并不能减少注册会计师形成充分的工作记录的需要。

第七章 附 则

第二十九条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师审计准则第 1613 号——与银行监管机构的关系

第一章 总 则

第一条 为了明确在商业银行财务报表审计中商业银行治理层、管理层的责任和注册会计师的责任，促进注册会计师与银行监管机构之间的理解与合作，提高审计的有效性，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行商业银行财务报表审计业务，并适用于接受银行监管机构委托执行专项业务。

155

第二章 商业银行治理层和管理层的责任

第三条 商业银行的治理层和管理层应当按照《中华人民共和国公司法》、《中华人民共和国商业银行法》及其他法律法规的规定履行治理责任和管理责任。

第四条 商业银行的经营管理主要由治理层及其任命的管理层负责。这种责任旨在确保实现下列主要目的：

（一）商业银行工作人员具备充分的专业技能和诚信，关键岗位工作人员具有丰富的工作经验；

（二）针对商业银行各项业务建立并实施恰当的政策、制度和程序；

（三）建立适当的管理信息系统；

（四）具有适当的风险管理政策和程序；

（五）遵守包括有关偿付能力和流动性要求在内的法律法规及监管规定；

（六）充分保障股东、存款人及其他债权人的利益。

第五条 管理层负责建立会计信息系统，保持足以支持财务报表的会计记录，并按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制财务报表。管理层的责任还包括确保注册会计师完整地、不受限制地获得对财务报表和审计意见产生重大影响的所有必需信息。

第六条 治理层有责任确保建立并维护有效的内部控制，并根据法律法规的规定成立审计委员会履行有关职责。为提高工作有效性，审计委员会应当允许和鼓励内部审计人员、注册会计师参加审计委员会会议。

第七条 管理层有责任按照相关法律法规的规定和治理层的要求，设立与商业银行规模及业务性质相适应的内部审计部门并保证其有效运行。

第八条 为保证审计工作充分有效，内部审计部门应当独立于所审计或核查的业务活动，并独立于日常内部控制过程。

商业银行的所有业务活动以及分支机构、子公司和其他组成部分都应纳入内部审计部门的核查范围。

内部审计部门应当定期向治理层和管理层报告内部控制及风险管理系统运行情况，以及内部审计目标完成情况。管理层应当建立能够确保内部审计建议得到考虑、并在适当时得以实施的程序。

第九条 注册会计师对商业银行财务报表的审计不能减轻商业银行治理层和管理层的责任。

第十条 注册会计师的责任是按照中国注册会计师审计准则（以下简称审计准则）的规定，对商业银行财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制，是否在所有重大方面公允反映商业银行的财务状况、经营成果和现金流量发表审计意见。

第十一条 注册会计师应当根据业务约定恰当致送审计报告，致送对象通常为股东或董事会，但审计报告也可能被存款人、债权人及银行监管机构等方面获取。

注册会计师的审计意见可以提高商业银行财务报表的可信赖程度，但不是对商业银行未来生存能力或管理层经营效率、效果提供的保证。

第十二条 注册会计师应当了解商业银行及其环境，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。

第十三条 在评估商业银行财务报表重大错报风险时，注册会计师应当考虑商业银行的特征，主要包括：

- （一）经营大量货币性项目，要求建立健全严格的内部控制；
- （二）从事的交易种类繁多、次数频繁、金额巨大，要求建立严密的会计信息系统，并广泛使用信息技术及电子资金转账系统；
- （三）分支机构众多，分布区域广，会计处理和控制职能分散，要求保持统一的操作规程和会计信息系统；
- （四）存在大量不涉及资金流动的资产负债表表外业务，要求采取控制程序进行记录和监控；
- （五）高负债经营，债权人众多，与社会公众利益密切相关，受到商业银行监管法规的严格约束和政府有关部门的严格监管。

第十四条 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，并针对认定层次重大错报风险设计和实施进一步审计程序。

第十五条 商业银行的内部审计工作有助于注册会计师执行审计业务，注册会计师应当评价和考虑利用内部审计工作。

注册会计师在评价内部审计工作时，应当考虑内部审计部门在组织结构中的地位、工作范围、内部审计人员的专业胜任能力以及能否保持职业谨慎。

第十六条 职业判断贯穿于注册会计师审计工作的全过程。注册会计师主要在下列方面运用职业判断：

- （一）评估重大错报风险；
- （二）确定审计程序的性质、时间和范围；
- （三）评价审计程序的实施结果；
- （四）评估管理层在编制财务报表时所作出的判断和估计的合理性。

第十七条 注册会计师应当从财务报表层次和各类交易、账户余额、列报（包括披露）认定层次考虑重要性。

注册会计师审计商业银行财务报表时使用的重要性水平可能与其向银行监管机构提交专项报告时使用的重要性水平不同。

第十八条 注册会计师应当获取商业银行财务报表整体不存在重大错报的合理保证。但由于存在下列固有限制，注册会计师即使按照审计准则的规定恰当地计划和实施审计工作，也不可能绝对保证发现商业银行财务报表中的所有重大错报：

- （一）选择性测试方法的运用；
- （二）内部控制的固有局限性；
- （三）大多数审计证据是说服性而非结论性的；

（四）为形成审计意见而实施的审计工作涉及大量判断；

（五）某些特殊性质的交易和事项可能影响审计证据的说服力。

第十九条 注册会计师应当考虑商业银行财务报表是否存在舞弊或错误导致的重大错报。

在考虑由舞弊导致的重大错报时，注册会计师应当关注：

（一）由于舞弊者可能通过精心策划以掩盖其舞弊行为，舞弊导致的重大错报未被发现的风险，通常大于错误导致的重大错报未被发现的风险。尤其是在串谋的情况下，舞弊导致的重大错报更难发现；

（二）由于管理层往往能够凌驾于内部控制之上，直接或间接地操纵会计记录并编报虚假财务信息，管理层舞弊导致的重大错报未被发现的风险，通常大于员工舞弊导致的重大错报未被发现的风险。

第二十条 如果发现财务报表存在重大错报，注册会计师应当提请商业银行予以更正。如果商业银行拒绝更正，注册会计师应当对财务报表出具保留意见或否定意见的审计报告。

如果商业银行未能提供审计工作所要求的所有必需信息，注册会计师应当就这些事项与商业银行管理层和治理层沟通。如果仍未获得所有必需信息，注册会计师应当对财务报表出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

第二十一条 注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》的规定，及时和管理层、治理层沟通与财务报表审计相关的事项。

在某些情况下，注册会计师可以向管理层或银行监管机构提交一份长式报告，详细说明某些重大事项，如账户余额或贷款组合的明细项目、某些财务比率、内部控制的有效性、商业银行风险分析及合规情况。

第二十二条 如果存在下列事项，注册会计师应当根据相关法律法规的规定，考虑是否需要及时将这些事项告知银行监管机构：

- （一）构成重大违反法律法规的事项；
- （二）影响商业银行持续经营的事项或情况；
- （三）出具非标准审计报告。

第四章 注册会计师与银行监管机构的关系

第二十三条 注册会计师与银行监管机构对下列事项关注的角度可能存在差异，但可以相互补充：

（一）注册会计师主要关心的是对商业银行财务报表出具审计报告，为此，应当评价管理层在编制财务报表时采用持续经营假设的合理性。银行监管机构主要关心的是保持商业银行系统的稳定性，促进各商业银行安全、稳健运行，以保证存款人的利益，因而银行监管机构需要依据财务报表评价商业银行经营状况和业绩，监控其现在和未来的生存能力。

（二）注册会计师关心的是评价内部控制，以确定在计划和实施审计工作时对内部控制的信赖程度。银行监管机构关心的是商业银行是否存在健全的内部控制，以作为商业银行安全经营和审慎管理的基础。

（三）注册会计师关心的是商业银行是否具有充分和可靠的会计记录，以使其编制的财务报表不存在重大错报。银行监管机构关心的是商业银行是否依据一贯的会计政策，保持充分的会计记录，并按规定定期公布财务报表。

第二十四条 如果银行监管机构在监管活动中使用已审计财务报表，注册会计师应当考虑以适当的方式提请商业银行管理层说明下列事项：

- （一）商业银行编制财务报表的首要目的并非满足监管的需要；
- （二）注册会计师依据审计准则实施审计工作旨在对财务报表整体不存在重大错报获取合理保证；
- （三）商业银行在编制财务报表时，按照会计准则和相关会计制度的规定，需要在判断的基础上选择并运用会计政策；
- （四）财务报表中包含的信息建立在管理层判断和估计的基础上；
- （五）商业银行的财务状况可能受财务报表期后事项的影响；
- （六）银行监管机构与注册会计师评价和测试内部控制的目的可能不同，银行监管机构不应假定注册会计师为审计目标而作出的有关内部控制的评价能够充分满足监管目的；
- （七）注册会计师考虑的内部控制和会计政策可能不同于商业银行为银行监管机构提供信息时依据的内部控制和会计政策。

第二十五条 如果银行监管机构对商业银行出具了监管报告，注册会计师应当考虑向商业银行获取该报告。

第二十六条 基于履行保密责任的需要，注册会计师与银行监管机构进行必要联系时，通常需要事先告知商业银行管理层或请其到场。

如果需要沟通的事项涉及商业银行违反法规行为、治理层或管理层重大舞弊等事项，注册会计师应当考虑征询法律意见，以及及时采取适当措施。

第二十七条 某些涉及治理层责任的事项可能为银行监管机构所关注，特别是那些需要银行监管机构采取紧急措施的事项。如果法律法规要求直接与银行监管机构沟通，注册会计师应当及时就这些事项与银行监管机构沟通。

如果法律法规没有要求直接与银行监管机构沟通，注册会计师应当提请管理层或治理层与银行监管机构沟通。如果管理层或治理层没有及时与银行监管机构沟通，注册会计师应当征询法律意见，考虑是否有必要直接与银行监管机构沟通。

第二十八条 注册会计师应当予以关注并需要提请银行监管机构采取紧急措施的事项主要包括：

- （一）显示商业银行未能满足某项银行许可要求的信息；
- （二）商业银行决策机构内部发生严重冲突或关键职能部门经理突然离职；
- （三）显示商业银行可能严重违反法律法规、银行章程、规章或行业规范的信息；
- （四）注册会计师拟辞聘或被解聘；
- （五）银行经营风险的重大不利变化及影响未来经营的潜在风险。

注册会计师应当考虑就这些事项与治理层沟通。

第二十九条 注册会计师可以根据银行监管机构的委托，就商业银行的下列事项出具专项报告，以协助银行监管机构履行监管职能：

- （一）是否满足许可条件；
- （二）保持会计记录和其他记录的信息系统是否适当，内部控制是否有效；
- （三）为银行监管机构编制的报告所使用的方法是否适当，这些报告中包含的诸如资产负债率及其他审慎指标的信息是否准确；
- （四）是否根据银行监管机构规定的标准建立恰当的组织机构；
- （五）是否遵守相关法律法规；
- （六）是否采用恰当的会计政策。

第五章 协助完成特定监管任务时的补充要求

第三十条 如果银行监管机构依据明确的法律法规或与商业银行签订的协议，委托注册会计师协助完成特定监管任务，注册会计师应当另行签订业务约定书。

第三十一条 向银行监管机构提供完整、准确的信息是商业银行管理层的责任，注册会计师的责任是就该信息或特定程序的实施出具报告。注册会计师不承担任何监管责任，而是通过提供报告使银行监管机构更有效地对商业银行的状况作出判断。

第三十二条 注册会计师与商业银行的正常关系应被保护。如果没有法定要求或制约注册会计师工作的合约安排，注册会计师应当提请银行监管机构在商业银行的安排下进行沟通。

第三十三条 在接受银行监管机构的任务前，注册会计师应当考虑是否产生利益冲突。如果产生利益冲突，注册会计师应在工作开始前予以解决，解决方法通常是获得商业银行管理层的批准。

第三十四条 注册会计师应当提请银行监管机构以书面形式对监管要求作出详细、清楚的说明，并尽量详细描述对银行经营状况的评价标准，以便对商业银行是否符合监管要求出具报告。

注册会计师应当与银行监管机构就重要性及其运用达成一致的理解。

第三十五条 注册会计师在接受银行监管机构的委托时，应当考虑是否具有必要的素质和专业胜任能力。

第三十六条 注册会计师应当对执业过程中知悉的信息保密，尤其不应将通过业务关系获得的其他客户信息披露给被审计商业银行或公众。

第六章 附 则

第三十七条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师审计准则第 1631 号——财务报表审计中 对环境事项的考虑

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师在财务报表审计中对被审计单位环境事项的考虑，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 本准则所称环境事项是指：

（一）被审计单位按照有关环境保护的法律法规（以下简称环境法律法规）或合同要求，或自愿为预防、减轻或弥补对环境造成的破坏，或为保护可再生资源和不可再生资源而采取的措施；

（二）因违反环境法律法规可能导致的后果；

（三）环境的破坏对他人或自然资源造成的后果；

（四）法律法规规定的代偿责任，包括由原使用者（或所有者）造成的环境破坏引起的责任。

第四条 影响财务报表的环境事项主要包括：

（一）因环境法律法规的实施导致资产减值，需要计提资产减值准备；

（二）因没有遵守环境法律法规，需要计提补救、赔偿或诉讼费用，或支付罚款等；

（三）某些被审计单位，如石油、天然气开采企业，化工厂或废弃物管理公司，因其核心业务而随之带来的环境保护义务；

（四）被审计单位自愿承担的环境保护推定义务；

（五）被审计单位需要在财务报表附注中披露的与环境事项相关的或有负债；

（六）在特殊情况下，违反环境法律法规可能对被审计单位的持续经营产生影响，并由此影响财务报表的编制基础。

第五条 对环境事项的恰当确认、计量和列报（包括披露，下同）是被审计单位管理层的责任。

注册会计师在财务报表审计中应当考虑可能导致财务报表重大错报风险的环境事项。

第六条 注册会计师是否需要考虑环境事项以及考虑的范围，取决于其对环境事项是否会引起财务报表重大错报风险作出的职业判断。

第七条 注册会计师对财务报表的审计，并非专为发现被审计单位可能违反环境法律法规的行为，所实施的审计程序也不足以就被审计单位环境法律法规的遵守情况，或与环境事项相关的内部控制的有效性得出结论。

第二章 实施风险评估程序时对环境事项的考虑

第一节 了解环境保护要求和问题

第八条 注册会计师在实施风险评估程序时，应当从下列方面考虑对被审计单位所处行业及其业务产生重大影响的环境保护要求和问题：

（一）所处行业存在的重大环境风险，包括已有的和潜在的风险；

（二）所处行业通常面临的环境保护问题；

（三）适用于被审计单位的环境法律法规；

（四）被审计单位的产品或生产过程中使用的原材料、技术、工艺及设备等是否属于法律法规强制要求淘汰或行业自愿淘汰之列；

（五）监管机构采取的行动或发布的报告是否对被审计单位及其财务报表可能产生重大影响；

（六）被审计单位为预防、减轻或弥补对环境造成的破坏，或为保护可再生资源 and 不可再生资源拟采取的措施；

（七）被审计单位因环境事项遭受处罚和诉讼的记录及其原因；

（八）是否存在与遵守环境法律法规相关的未决诉讼；

（九）所投保险是否涵盖环境风险。

第九条 对具体审计业务而言，注册会计师拥有的环境事项知识程度通常不如管理层或环境专家。但注册会计师应当具备足够的环境事项知识，以识别和了解与环境事项相关的，可能对财务报表及其审计产生重大影响的交易、事项和惯例。

第十条 某些行业因性质特殊存在重大环境风险，如石油天然气、化工、制药、冶金、采矿、造纸、制革、印染和公用事业等行业，注册会计师应当特别关注被审计单位存在因环境事项导致负债和或有负债的可能性。

第十一条 某些被审计单位并不一定处于本准则第十条所述的存在重大环境风险的行业，但如果存在下列情况，可能面临潜在的重大环境风险：

（一）在很大程度上受到环境法律法规的约束；

（二）拥有被原使用者（或所有者）污染的场地，或为之担保而可能承担代偿责任；

（三）某些业务可能会造成土壤、地下水和地表水及空气的污染；使用有害物质；产生或处理有害废弃物；或可能对顾客、员工或附近居民造成不利影响。

第二节 了解内部控制

第十二条 设计和执行内部控制，以有序、有效地开展业务活动（包括环境方面的活动）是管理层的责任。

不同被审计单位的管理层可能对环境事项采取下列不同的控制方式：

（一）处于环境风险较低行业的被审计单位或小型被审计单位，管理层可能把监控环境事项作为日常内部控制的一部分；

（二）处于环境风险较高行业的被审计单位，管理层可能针对环境事项设计和执行一套单独的内部控制子系统，以符合现有的环境管理系统标准；

（三）对某些被审计单位，管理层可能在一个整合的控制系统内设计和执行其所有的控制，包括与会计、环境和其他事项（如质量、健康和安全）相关的政策和程序。

第十三条 注册会计师的审计目标并不受管理层对环境事项实施控制方式的影响，但注册会计师应当考虑与环境事项相关的内部控制是否有效。

第十四条 根据职业判断，只有认为环境事项可能对财务报表产生重大影响，注册会计师才有必要了解与环境事项相关的内部控制。

第十五条 注册会计师应当主要从下列方面了解与环境事项相关的控制环境：

（一）治理层对与环境事项相关的内部控制承担的职责；

（二）管理层对于环境事项的诚信和道德价值观念、管理理念、经营风格及其处理方法；

（三）被审计单位管理环境事项的机构以及职权与责任的划分；

（四）控制系统，包括内部审计、环境审计、与环境事项相关的人力资源政策与实务以及恰当的职责分离。

第十六条 注册会计师应当主要从下列方面了解与环境事项相关的风险评估过程：

（一）被审计单位是否建立风险评估程序以识别环境风险，并评估该风险的重要性和发生的可能性，以及针对该风险采取的措施；

（二）管理层是否识别出环境风险，并考虑这些风险是否可能导致财务报表发生重大错报。

第十七条 注册会计师应当主要从下列方面了解有关环境事项的信息系统与沟通：

（一）按照环境法律法规的规定或自身对环境风险评估的需要，被审计单位是否建立适当的信息系统，以记录排放物和有害废弃物的数量、产品的环境特征、利益相关者的投诉、监管机构的监测结果、环保事故的发生及其影响等；

（二）该信息系统是否能够为与环境事项相关的财务数据和列报提供信息支持，如为计算废弃物的处置成本提供的废弃物数量等；

（三）被审计单位是否就环境事项进行有效沟通。

第十八条 注册会计师应当从授权、业绩评价、信息处理、实物控制和职责分离等方面，了解与环境事项相关的控制活动。

注册会计师在了解与环境事项相关的控制活动时，应当特别关注被审计单位的下列行为：

（一）是否执行环境管理系统标准并取得独立机构的认证；

（二）是否发布环境绩效报告，并经独立第三方验证；

（三）是否建立适当程序，处理员工或第三方对环境事项的投诉；

（四）是否按照环境法律法规的规定，建立适当的程序处理有害物和废弃物。

第十九条 注册会计师应当主要从下列方面了解被审计单位对与环境事项相关的控制的监督：

（一）被审计单位是否及时评价与环境事项相关的内部控制设计的合理性和运行的有效性，是否遵守环境法律法规和内部规定；

（二）被审计单位是否根据环境事项的变化，及时采取必要的纠正措施。

第三节 考虑与环境事项相关的法律法规

第二十条 保证经营活动符合环境法律法规要求，防止或发现并纠正违反环境法律法规行为，是管理层的责任。

第二十一条 注册会计师应当考虑通过下列途径了解相关环境法律法规及其遵守情况：

（一）利用在了解被审计单位所处行业和业务性质时获取的信息；

（二）向管理层和负责环境事项的关键管理人员询问为遵守相关环境法律法规而采用的政策和程序；

（三）向管理层询问对经营活动具有根本性影响的环境法律法规；

（四）与管理层讨论其采用的对诉讼和索赔进行识别、评价及会计处理的政策和程序。

第二十二条 注册会计师应当按照《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》的规定，保持职业怀疑态度，充分考虑可能导致财务报表发生重大错报的违反环境法律法规行为。

第四节 评估重大错报风险

第二十三条 注册会计师应当利用风险评估程序收集的信息，识别和评估由于环境事项引起的财务报表层次以及各类交易、账户余额、列报认定层次的重大错报风险。

第二十四条 注册会计师应当重点关注下列与财务报表层次相关的环境风险：

- （一）遵守环境法律法规或执行合同的成本；
- （二）违反环境法律法规的风险；
- （三）顾客对环境事项的具体要求以及对被审计单位环境保护行为作出的反应可能产生的影响。

第二十五条 注册会计师应当将环境风险的评估结果与重要的交易、账户余额、列报认定层次相联系，以设计和实施进一步审计程序。

注册会计师应当重点关注下列与各类交易、账户余额、列报认定层次相关的环境风险：

- （一）账户余额依据与环境事项相关的会计估计的复杂程度；
- （二）账户余额受与环境事项相关的异常或非常规交易的影响程度。

第三章 针对评估的重大错报风险实施审计程序时 对环境事项的考虑

第二十六条 注册会计师应当针对评估的环境事项导致的财务报表层次重大错报风险确定总体应对措施，并针对评估的环境事项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。

第二十七条 针对环境事项，注册会计师实施的实质性程序主要包括：

- （一）询问管理层和负责环境事项的关键管理人员，包括询问被审计单位商业保险是否涵盖环境事项；
- （二）检查与环境事项相关的文件或记录；
- （三）利用环境专家的工作；
- （四）利用环境审计的工作；
- （五）利用内部审计的工作；
- （六）执行分析程序；
- （七）检查与环境事项相关的财务报表项目；
- （八）检查被审计单位因环境事项作出的会计估计；
- （九）检查财务报表列报的适当性；
- （十）获取管理层关于环境事项的书面声明。

第二十八条 由于确认和计量环境事项的结果存在下列困难，注册会计师运用职业判断显得尤为重要：

- （一）环境问题从发生到被识别通常经历较长的时间；
- （二）由于会计估计建立在假设的基础上，假设的数量和性质可能导致会计估计不存在既定的模式，或会计估计在很大的区间内似乎都是合理的；
- （三）环境法律法规不断变化，对其解释可能面临困难或不明确；
- （四）除法定义务或合同义务引起的负债外，还可能不存在其他情况产生的负债。

第二十九条 注册会计师应当检查下列与环境事项相关的文件或记录：

- （一）治理层及专职负责环境事项的委员会的会议纪要或工作记录；
- （二）包含环境事项的公开行业信息；
- （三）环境专家报告，如场地评估报告、环境影响研究报告；
- （四）环境审计报告；

- (五) 内部审计报告;
- (六) 尽职调查报告;
- (七) 监管机构报告及被审计单位与监管机构的往来函件;
- (八) 可获取的生态环境恢复公开记录或规划;
- (九) 被审计单位的环境绩效报告;
- (十) 与监管机构和律师的往来函件。

第三十条 注册会计师在利用环境专家的工作时,应当按照《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》的规定,考虑环境专家的工作对于实现审计目标是否充分,并考虑专家的专业胜任能力、客观性、经验和声誉。

第三十一条 注册会计师应当考虑将环境审计的结果作为适当的审计证据。在这种情况下,注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1411 号——考虑内部审计工作》和《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》的规定,考虑利用环境审计工作的适当性。

第三十二条 如果内部审计人员已将被审计单位经营活动的环境方面作为内部审计工作的一部分,注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1411 号——考虑内部审计工作》的规定,考虑利用内部审计工作的适当性。

第三十三条 注册会计师可以实施分析程序,考虑相关财务信息与环境记录中的数量信息之间的关系。

第三十四条 在实施实质性程序时,注册会计师应当重点关注下列与环境事项相关的交易或事项:

- (一) 本期增加的土地、房屋建筑物和机器设备;
- (二) 受环境事项影响的长期投资项目;
- (三) 因环境事项需要计提的资产减值准备;
- (四) 因环境事项发生的支出和取得的索赔收入;
- (五) 因环境事项导致的负债和或有负债。

第三十五条 在检查与环境事项相关的会计估计时,注册会计师应当遵守《中国注册会计师审计准则第 1321 号——会计估计》的有关规定。

第三十六条 在整个审计过程中,如果注意到下列情形显示财务报表存在因环境事项导致的重大错报风险,注册会计师应当对此予以关注:

- (一) 环境专家或内部审计人员出具的报告中显示有重大环境问题;
- (二) 被审计单位与监管机构的往来函件或监管机构发布的报告中提及存在违反环境法律法规行为;
- (三) 在生态环境恢复的公开记录或规划中列有被审计单位的名称;
- (四) 媒体评论涉及被审计单位的重大环境问题;
- (五) 律师函中对环境事项的评价意见;
- (六) 有证据表明被审计单位购买与环境事项相关的商品或服务,相对于常规业务活动而言属于异常交易;
- (七) 因违反环境法律法规导致诉讼费用、环境咨询费用或罚金增加或异常。

如果出现上述情形,注册会计师应当考虑是否需要重新评估重大错报风险。

第三十七条 注册会计师应当就环境事项向管理层获取下列书面声明:

- (一) 没有发现由环境事项引起的重大负债和或有负债;
- (二) 没有发现对财务报表产生重大影响的其他环境事项;
- (三) 如果发现上述第(一)项或第(二)项所述的环境事项,已在财务报表中进行了恰当的列报。

第四章 出具审计报告时对环境事项的考虑

第三十八条 在形成审计意见时，注册会计师应当考虑被审计单位是否已按照适用的会计准则和相关会计制度的规定对环境事项的影响作出适当的处理，并进行恰当的列报。

注册会计师还应当阅读含有已审计财务报表的文件中的其他信息所涉及的环境事项，以识别其是否与已审计财务报表存在重大不一致。

第三十九条 注册会计师在判断不确定事项对审计报告的影响时，应当重点考虑管理层对不确定事项的评价及披露程度。

如果认为环境事项对财务报表的影响具有重大不确定性或相关披露不充分，或根据职业判断认为环境事项可能导致持续经营假设不再合理，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1502 号——非标准审计报告》和《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》的规定，出具恰当的审计报告。

第五章 附 则

第四十条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起实施。

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

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师对特殊目的审计业务出具审计报告，制定本准则。

第二条 本准则所称特殊目的审计业务，是指注册会计师接受委托，对下列财务信息进行审计并出具审计报告的业务：

（一）按照企业会计准则和相关会计制度以外的其他基础（简称特殊基础）编制的财务报表；

（二）财务报表的组成部分，包括财务报表特定项目、特定账户或特定账户的特定内容；

（三）合同的遵守情况；

（四）简要财务报表。

第三条 注册会计师应当复核和评价在执行特殊目的审计业务过程中获取的审计证据和由此得出的结论，以作为发表审计意见的基础。
注册会计师应当以书面报告的形式清晰地表达审计意见。

第二章 总 体 要 求

第四条 在执行特殊目的审计业务时，注册会计师实施的审计程序的性质、时间和范围因业务具体情况的不同而存在差异。在承接特殊目的审计业务前，注册会计师应当与委托人就业务性质、审计报告的格式和内容等达成一致意见。

第五条 在计划审计工作时，注册会计师应当清楚了解所审计信息的用途及可能的使用者。为了避免审计报告被用于非预定目的，注册会计师可以在审计报告中说明出具审计报告的目的，以及在分发和使用上的限制。

第六条 除对简要财务报表出具的审计报告外，对其他特殊目的审计业务出具的审计报告应当包括下列要素：

（一）标题；

（二）收件人；

（三）引言段；

（四）范围段；

（五）审计意见段；

（六）注册会计师的签名和盖章；

（七）会计师事务所的名称、地址及盖章；

（八）报告日期。

第七条 引言段应当说明下列内容：

（一）所审计的财务信息；

（二）被审计单位管理层的责任和注册会计师的责任。

第八条 范围段应当说明下列内容：

（一）执行特殊目的审计业务依据的审计准则；

（二）注册会计师已实施的工作。

第九条 审计意见段应当清楚地说明对财务信息发表的审计意见。

第十条 如果委托人要求按照指定格式出具审计报告，注册会计师应当考虑指定格式报告的实质要求及措辞。必要时，应当修改指定格式报告的措辞，或另附一份报告，以符合本准则的规定。

第十一条 如果所审计的信息基于某项合同的条款，注册会计师应当考虑管理层在编制信息时是否已对所依据的合同作出重要解释。

第十二条 注册会计师应当考虑对合同作出的重要解释是否已在财务信息中得到清晰的披露，并考虑是否有必要在审计报告中提醒信息使用者注意财务信息附注中对这些解释的描述。

第三章 对按照特殊基础编制的财务报表出具的审计报告

第十三条 特殊基础通常包括下列基础：

- （一）计税基础；
- （二）收付实现制基础；
- （三）监管机构的报告要求。

第十四条 对按照特殊基础编制的财务报表，注册会计师应当在出具的审计报告中指明财务报表编制的基础，或提醒财务报表使用者注意财务信息附注中对编制基础作出的说明。

审计意见应当说明财务报表是否按照指定的特殊基础编制。

第十五条 注册会计师应当考虑财务报表的标题或附注是否清楚表明，该财务报表并非按照企业会计准则和相关会计制度的规定编制。

如果按照特殊基础编制的财务报表未能冠以适当的标题，或特殊基础未得到充分披露，注册会计师应当出具恰当的非无保留意见的审计报告。

第四章 对财务报表组成部分出具的审计报告

第十六条 注册会计师可能应委托人的要求对财务报表的一个或多个组成部分发表审计意见。这种类型的业务可以作为一项独立的业务予以承接，也可以连同财务报表审计一起承接。

第十七条 在确定财务报表组成部分的审计范围时，注册会计师应当考虑与所审计的财务报表组成部分相互关联，且可能对其具有重大影响的其他财务报表项目。

第十八条 注册会计师应当从对财务报表组成部分出具审计报告的角度考虑重要性概念。

第十九条 为避免信息使用者误认为对财务报表组成部分出具的审计报告与整套财务报表相关，注册会计师应当提请委托人不应将整套财务报表附于审计报告后。

第二十条 对财务报表组成部分出具审计报告时，注册会计师应当在审计报告中指明财务报表组成部分的编制基础，或提及规定编制基础的协议。

审计意见应当说明财务报表组成部分是否按照指定的编制基础编制。

第二十一条 如果已对整套财务报表出具否定意见或无法表示意见的审计报告，只有在组成部分并不构成财务报表的主要部分时，注册会计师才可以对组成部分出具审计报告。

第五章 对合同的遵守情况出具的审计报告

第二十二条 注册会计师可能应委托人的要求对合同的遵守情况出具审计报告。

第二十三条 只有当合同遵守情况的总体方面与会计和财务事项相关，且在注册会计师专业胜任能力范围内时，注册会计师才能承接该项业务。

如果该业务的某些方面超越注册会计师的专业胜任能力，注册会计师应当考虑利用专家的工作。

第二十四条 审计意见应当说明被审计单位是否遵守了合同的特定条款。

第六章 对简要财务报表出具的审计报告

第二十五条 为了满足某些财务报表使用者对被审计单位财务状况和经营成果主要情况的了解，被审计单位可能依据年度已审计财务报表编制一份简要财务报表。

只有对简要财务报表所依据的财务报表发表了审计意见，注册会计师才可对简要财务报表出具审计报告。

第二十六条 简要财务报表应当冠以适当的标题，以指明其所依据的已审计财务报表。

第二十七条 简要财务报表并未包含年度已审计财务报表中的所有信息。注册会计师在对简要财务报表发表审计意见时，不应使用“在所有重大方面”、“公允反映”等术语。

第二十八条 对简要财务报表出具的审计报告应当包括下列要素：

- （一）标题；
- （二）收件人；
- （三）指出简要财务报表所依据的已审计财务报表；
- （四）提及对已审计财务报表出具的审计报告的日期和意见类型；
- （五）审计意见段；
- （六）强调事项段；
- （七）注册会计师的签名和盖章；
- （八）会计师事务所的名称、地址及盖章；
- （九）报告日期。

第二十九条 审计意见段应当说明，简要财务报表中的信息是否在所有重大方面与其依据的已审计财务报表一致。

如果对已审计财务报表出具了非无保留意见的审计报告，即使对简要财务报表的编制表示满意，注册会计师仍应在对简要财务报表出具的审计报告中指出，简要财务报表依据的已审计财务报表已被注册会计师出具非无保留意见的审计报告。

第三十条 审计报告的强调事项段应当指出，为了更好地理解被审计单位的财务状况、经营成果以及注册会计师实施审计工作的范围，简要财务报表应当与已审计财务报表以及审计报告一并阅读；或提醒财务报表使用者注意财务信息附注中对上述事项的说明。

第七章 附 则

第三十一条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师审计准则第 1632 号——衍生金融工具的审计

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师针对与衍生金融工具相关的财务报表认定计划和实施审计程序，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师在财务报表审计中，对被审计单位作为最终使用者持有的衍生金融工具的审计。

第三条 本准则所称最终使用者，是指为了达到套期、资产负债管理或投机目的，通过交易所或经纪商进行金融交易的单位。

第二章 衍生金融工具及活动

第四条 衍生金融工具是指同时具备下列特征，并形成一个单位的金融资产及其他单位的金融负债或权益工具的合同：

（一）其价值随特定利率、金融工具价格、商品价格、汇率、价格指数、费率指数、信用等级、信用指数或其他类似变量的变动而变动；变量为非金融变量的，该变量与合同的任何一方不存在特定关系；

（二）不要求初始净投资，或与对市场情况变化有类似反应的其他类型合同相比，要求很少的初始净投资；

（三）在未来某一日期结算。

衍生金融工具包括金融远期合同、金融期货合同、金融互换和期权，以及具有金融远期合同、金融期货合同、金融互换和期权中一种或一种以上特征的工具。

第五条 被审计单位从事衍生活动的主要目的包括：

（一）管理当前或预期的与经营和财务状况有关的风险；

（二）通过未平仓或投机性头寸从预期市场变化中获利。

第六条 所有金融工具都有一定的风险，而衍生金融工具通常具有风险杠杆效应的特征，包括：

（一）在交易到期前不要求现金流出或流入，或只要求很少的现金流出或流入；

（二）不要求支付或收取本金或其他固定的金额；

（三）潜在的风险和回报可能远远大于目前的支出；

（四）衍生金融资产或负债的价值可能超过其在财务报表中已确认的金额，特别是那些在财务报表中未采用公允价值计量的衍生金融工具。

第七条 衍生金融工具和衍生活动的固有特征可能导致某些被审计单位经营风险的增加，注册会计师应当关注由此增加的审计风险。

第三章 管理层和治理层的责任

第八条 按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制财务报表是被审计单位管理层的责任。在编制财务报表时，管理层需要作出下列与衍生金融工具相关的认定：

（一）在财务报表中记录的所有衍生金融工具是存在的；

- (二) 在资产负债表日不存在未记录的衍生金融工具；
- (三) 在财务报表中记录的衍生金融工具得到恰当的计价和列报；
- (四) 在财务报表中作出了所有与衍生金融工具相关的披露。

第九条 被审计单位治理层通过监督管理层对下列方面负责：

(一) 设计和实施内部控制，以便对风险和财务控制进行监督，合理保证被审计单位在其风险管理政策允许的范围内使用衍生金融工具，以及确保被审计单位遵守适用的法律法规；

(二) 确保财务报告信息系统的完备性，以保证衍生活动的财务报告的可靠性。

第十条 财务报表审计不能减轻被审计单位管理层和治理层的责任。

第四章 注册会计师的责任

第十一条 在财务报表审计中，注册会计师对审计衍生金融工具的责任是，考虑管理层作出的与衍生金融工具相关的认定是否使得已编制的财务报表符合适用的会计准则和相关会计制度的规定。

第十二条 财务报表审计的目标是对财务报表发表审计意见，而不是对被审计单位与衍生活动相关的风险管理或控制的充分性提供保证。注册会计师应当考虑和管理层讨论与衍生活动相关的审计工作的性质和范围，以免发生误解。

第十三条 注册会计师可能需要特殊的知识和技能，以计划和实施与衍生金融工具相关的特定认定的审计程序。

这些特殊的知识和技能包括：

- (一) 了解被审计单位所处行业的经营特征和风险状况；
- (二) 了解被审计单位使用的衍生金融工具及其特征；
- (三) 了解被审计单位关于衍生金融工具的信息系统，包括服务机构提供的服务；
- (四) 了解衍生金融工具的估值方法；
- (五) 熟悉适用的会计准则和相关会计制度有关衍生金融工具的规定。

第十四条 在下列情形下，注册会计师应当考虑利用专家的工作：

- (一) 衍生金融工具本身非常复杂；
- (二) 简单的衍生金融工具应用于复杂的情形；
- (三) 衍生金融工具交易活跃；
- (四) 衍生金融工具的估值基于复杂的定价模型。

第五章 了解可能影响衍生活动及其审计的因素

第十五条 注册会计师应当从下列方面了解可能对衍生活动及其审计产生影响的因素：

- (一) 经济环境；
- (二) 行业状况；
- (三) 被审计单位相关情况；
- (四) 主要财务风险；
- (五) 与衍生金融工具认定相关的错报风险；
- (六) 持续经营；
- (七) 会计处理方法；
- (八) 会计信息系统；

（九）内部控制。

注册会计师应当按照本章第十六条至第二十三条的规定了解本条前款第（一）项至第（八）项，按照第六章的规定了解本条前款第（九）项。

第十六条 注册会计师应当了解经济环境对衍生活动的影响。

经济环境因素主要包括：

- （一）经济活动的总体水平；
- （二）利率（包括利率的期限结构）和融资的可获得性；
- （三）通货膨胀和币值调整；
- （四）汇率和外汇管制；
- （五）与被审计单位使用的衍生金融工具相关的市场特征，包括该市场的流动性和波动性。

第十七条 注册会计师应当了解被审计单位所处行业状况对衍生活动的影响。

被审计单位所处行业状况主要包括：

- （一）价格风险；
- （二）市场和竞争；
- （三）生产经营的季节性和周期性；
- （四）经营业务的扩张或衰退；
- （五）外币交易、折算或经济风险。

第十八条 注册会计师应当了解被审计单位的相关情况对衍生活动的影响。

被审计单位相关情况主要包括：

- （一）管理层、治理层的知识和经验；
- （二）及时和可靠的管理信息的可获得性；
- （三）利用衍生金融工具的目标。

第十九条 注册会计师应当了解与衍生活动相关的主要财务风险。

与衍生活动相关的主要财务风险包括：

- （一）市场风险，是指因权益价格、利率、汇率、商品价格或其他市场因素的变动导致衍生金融工具公允价值的不利变动而引起损失的风险，包括价格风险、流动性风险、模型风险、基准风险等；
- （二）信用风险，是指客户或交易对方在到期时或之后期间内没有全额履行义务的风险；
- （三）结算风险，是指被审计单位已履行交易义务，但没有从客户或交易对方收到对价的风险；
- （四）偿债风险，是指被审计单位在付款承诺到期时没有资金履行承诺的风险；
- （五）法律风险，是指某项法律法规或监管措施阻止被审计单位或交易对方执行合同条款或相关总互抵协议，或使其执行无效，从而给被审计单位带来损失的风险。

第二十条 注册会计师应当考虑下列因素，以了解与衍生金融工具认定相关的错报风险：

- （一）衍生活动的经济和业务目的；
- （二）衍生金融工具的复杂性；
- （三）交易是否产生了涉及现金交换的衍生金融工具；
- （四）被审计单位在衍生金融工具方面的经验；
- （五）衍生金融工具是否嵌入在一项协议中；
- （六）外部因素是否影响认定；
- （七）衍生金融工具是在国内交易所交易还是跨国交易。

第二十一条 衍生金融工具潜在的损失可能足以引起对被审计单位持续经营能力的重大疑虑，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》的规定，考虑被审计单位持续经营假设的合理性。

第二十二条 注册会计师应当了解被审计单位对衍生金融工具的会计处理方法，包括是否将衍生金融工具指定为套期工具并采用套期会计，以及套期关系是否高度有效。

第二十三条 注册会计师应当了解被审计单位会计信息系统的设计、变更及其运行。

如果认为会计信息系统或其中的某些方面较为薄弱，注册会计师应当关注是否有必要修改审计方案。

第六章 了解内部控制

第一节 控制环境

第二十四条 注册会计师在了解控制环境及其变化时，应当考虑治理层、管理层对衍生活动的总体态度和关注程度。

治理层负责确定被审计单位对风险的态度，管理层负责监控和管理被审计单位面临的风险。注册会计师应当了解衍生金融工具的控制环境如何对管理层的风险评估结果作出反应。

第二十五条 注册会计师应当特别关注控制环境的下列方面对衍生活动控制的潜在影响：

（一）管理层是否通过清晰表述的既定政策，指导衍生金融工具的买进、卖出和持有；

（二）衍生活动的交易、结算和记录的职责是否适当分离；

（三）总体控制环境是否已经影响负责衍生活动的人员。

第二十六条 如果被审计单位对涉及衍生活动的人员实施激励机制，注册会计师应当考虑被审计单位是否已经制定适当的规范、限额和控制，以确定执行的激励机制是否可能导致背离总体风险管理战略目标的交易。

第二十七条 如果被审计单位采用电子商务进行衍生金融工具交易，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1633 号——电子商务对财务报表审计的影响》的规定，考虑被审计单位如何处理与公共网络使用相关的安全和控制问题。

第二节 控制活动

第二十八条 注册会计师应当了解与衍生金融工具相关的控制活动，包括充分的职责分离、风险管理监控、管理层的监督和其他为实现控制目标而设计的政策和程序。

第二十九条 与衍生金融工具的买入、卖出和持有相关的内部控制的复杂程度因下列事项而存在差异：

（一）衍生金融工具的复杂程度和错报风险；

（二）相对于使用的资本，衍生交易的风险敞口；

（三）交易量。

第三十条 如果被审计单位在未对内部控制进行相应调整的情况下扩展其衍生活动的类型，注册会计师应当对此予以关注。

第三十一条 注册会计师应当考虑计算机信息系统环境对审计工作的影响，了解计算机信息系统活动的复杂性和重要程度、数据的可获得性以及资金转账的方法。

第三十二条 注册会计师应当了解与衍生活动相关的调节程序。

调节程序主要包括下列类型：

（一）交易员的记录与用于持续监控过程的记录以及与在总分类账中反映的头寸或利得和损失的调节；

（二）明细分类账与总分类账的调节；

（三）为保证所有尚未结清的项目及时得到识别和结算，所有的结算账户、银行账户与经纪商对账单的调节；

（四）在适用的情况下，被审计单位会计记录与服务机构持有记录的调节。

第三十三条 注册会计师应当了解被审计单位的初始成交记录是否明确反映单笔交易的性质和目的，以及每个衍生合同产生的权利和义务。

除基本财务信息外，注册会计师还应当关注下列信息：

（一）交易员的身份；

（二）记录交易人员的身份；

（三）交易的日期和具体时间；

（四）交易的性质和目的，包括是否为了某项敞口进行套期；

（五）在采用套期会计时，符合套期会计要求的信息。

第三十四条 注册会计师应当了解被审计单位是否将衍生金融工具的交易记录保存在数据库、登记簿或明细分类账中，并就记录的准确性与从交易对方收到的独立的确认信息相核对。

第三十五条 注册会计师应当了解与保持衍生交易记录完整性相关的控制，包括被审计单位是否将自身记录与交易对方的确认函进行独立比较和核对。

第三节 内 部 审 计

第三十六条 注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1411 号——考虑内部审计工作》的规定，考虑内部审计人员是否具备与审计衍生活活动相适应的知识和技能，以及内部审计工作范围涵盖衍生活活动的程度。

第三十七条 内部审计工作可能有助于注册会计师评价内部控制，进而评价重大错报风险。

可能与注册会计师审计相关的内部审计工作包括：

（一）编制衍生金融工具使用范围的概况；

（二）复核政策和程序的适当性及管理层的遵守情况；

（三）复核控制程序的有效性；

（四）复核用以处理衍生交易的会计信息系统；

（五）复核与衍生活活动相关的系统；

（六）确保被审计单位所有部门及人员，尤其是最有可能产生风险敞口的经营部门，完全了解衍生金融工具的管理目标；

（七）评价与衍生金融工具相关的新风险是否能够被即时识别、评估和管理；

（八）评价衍生金融工具的会计处理是否符合适用的会计准则和相关会计制度的规定，包括采用套期会计处理的衍生金融工具是否满足套期关系的条件；

（九）进行定期复核，以向管理层提供衍生活活动得到恰当控制的保证，并确保新风险及为管理这些风险使用的衍生金融工具被即时识别、评估和管理。

第三十八条 当拟利用内部审计的特定工作时，注册会计师应当评价和测试其适当性，以确定能否满足审计目标。

第四节 服务机构

第三十九条 被审计单位可能使用服务机构进行衍生金融工具的买入、卖出或代为记录衍生交易。

注册会计师应当按照《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》的规定，考虑使用服务机构对被审计单位内部控制的影响。

第四十条 如果服务机构担任被审计单位的投资顾问，注册会计师应当考虑与服务机构相关的风险。

在评价该风险时，注册会计师应当考虑的因素包括：

- （一）被审计单位如何监督服务机构提供的服务；
- （二）用以保护信息完备性及保密性的程序；
- （三）应急安排；

（四）如果服务机构是被审计单位的关联方，又同时作为交易对方与被审计单位进行衍生交易，将产生关联方交易的问题。

第七章 控制测试

第四十一条 在了解相关内部控制后，如果预期控制运行是有效的，注册会计师应当实施控制测试，以获取支持重大错报风险评估结果的证据。

如果认为仅实施实质性程序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，注册会计师应当实施相关的控制测试，以获取控制运行有效性的审计证据。

当被审计单位只进行少数几笔的衍生交易，或相对被审计单位整体规模而言，衍生金融工具具有特别的重要性，注册会计师应当考虑主要实施实质性方案，包括在某些情况下结合实施控制测试。

第四十二条 注册会计师在实施控制测试时，应当选取适当规模的交易样本，重点对下列方面进行评价：

- （一）衍生金融工具是否根据既定的政策、操作规范并在授权范围内使用；
- （二）适当的决策程序是否已得到运用，交易的原因是否可以清楚理解；
- （三）执行的交易是否符合衍生交易政策，包括条款、限额、跨境交易或关联方交易；
- （四）交易对方是否具有适当的信用风险等级；
- （五）衍生金融工具是否由独立于交易员的其他人员适当、及时地计量，并报告风险敞口；
- （六）是否已将确认函发给交易对方；
- （七）是否已对交易对方的确认回函进行适当比较、核对和调节；
- （八）衍生金融工具的提前终止或延期是否受到与新的衍生交易同样的控制；
- （九）投机或套期的指定及其变更是否经过适当授权；
- （十）是否适当地记录交易，并将其完整、准确地反映在会计信息系统中；
- （十一）是否有足够措施保证电子资金转账密码的安全。

第四十三条 在实施控制测试时，注册会计师应当考虑实施下列程序：

（一）阅读治理层的会议纪要，以获取被审计单位定期复核衍生活动和套期有效性并遵守既定政策的证据；

（二）将衍生交易（包括已结算的衍生交易）与被审计单位政策相比较，以确定这些政策是否得到遵守。

第四十四条 在确定衍生交易的政策是否得到遵守时，注册会计师应当考虑：

- （一）测试交易是否依据被审计单位政策中的特定授权执行；
- （二）测试买入前是否进行相关投资政策要求的敏感性分析；
- （三）测试交易，以确定被审计单位是否获得了从事相关交易的批准以及是否仅使用了经授权的经纪商或交易对方；
- （四）向管理层询问衍生金融工具及相关交易是否得到及时监控和报告，并阅读相关支持文件；
- （五）测试已记录的衍生金融工具的买入交易，包括测试衍生金融工具的分类、价格以及相关分录；
- （六）测试是否及时调查和解决调节的差异，测试是否由监督人员复核和批准调节事项；
- （七）测试与未记录交易相关的控制，包括检查被审计单位的第三方确认函，及其对确认函中例外事项的处理；
- （八）测试与数据安全和备份相关的控制，并考虑被审计单位对电子化记录场所进行年度检查和维护的程序。

第八章 实质性程序

第一节 总体要求

第四十五条 由于衍生金融工具性质特殊，注册会计师在确定重要性时，除了考虑资产负债表金额外，还应当考虑衍生金融工具对财务报表中各类交易或账户余额的潜在影响。

第四十六条 注册会计师在设计衍生金融工具的实质性程序时，应当考虑下列因素：

- （一）会计处理的适当性；
- （二）服务机构的参与程度；
- （三）期中实施的审计程序；
- （四）衍生交易是常规还是非常规交易；
- （五）在财务报表其他领域实施的程序。

第四十七条 在审计衍生活动时，注册会计师可能将分析程序作为实质性程序，以获取有关被审计单位经营业务的信息。

由于影响衍生金融工具价值的各种因素之间复杂的相互作用往往掩盖可能出现的异常趋势，分析程序本身通常不能提供衍生金融工具相关认定的充分证据。

第四十八条 如果获得了负责衍生活动人员对衍生活动结果分析的资料，注册会计师应当在评价其完整性和准确性以及分析人员的能力和经验的基础上，考虑利用这些资料，进一步了解被审计单位的衍生活动。

第四十九条 如果被审计单位在套期策略中使用衍生金融工具，而分析程序的结果表明已发生大额的利得或损失，注册会计师应当怀疑套期的有效性，以及运用套期会计的适当性。

第五十条 由于存在下列原因，注册会计师在评价衍生金融工具认定的审计证据时，需要运用较多的职业判断：

- （一）衍生金融工具的性质特殊；
- （二）适用的会计政策和会计处理方法复杂；
- （三）相关认定尤其是计价认定依据高度主观的假设作出，或对基本假设的变化极其敏感。

第二节 存在和发生认定

第五十一条 对衍生金融工具存在和发生认定实施的实质性程序通常包括：

- （一）向衍生金融工具持有者或交易对方进行函证；
- （二）检查支持报告金额的协议或其他支持文件，包括被审计单位收到的有关报告金额的书面或电子形式的确认函；
- （三）检查报告期后实现或结算的支持文件；
- （四）询问和观察。

第三节 权利和义务认定

第五十二条 对衍生金融工具权利和义务认定实施的实质性程序通常包括：

- （一）向衍生金融工具的持有者或交易对方函证重要的条款；
- （二）检查书面或电子形式的协议和其他支持文件。

第四节 完整性认定

第五十三条 对衍生金融工具完整性认定实施的实质性程序通常包括：

- （一）向衍生金融工具的持有者或交易对方进行函证，要求其提供所有与被审计单位相关的衍生金融工具和交易的详细信息；
- （二）对余额为零的衍生金融工具账户，向可能的持有者或交易对方发出询证函；
- （三）复核经纪商的对账单以测试是否存在被审计单位未记录的衍生交易和持有的头寸；
- （四）复核收到的但与交易记录不匹配的交易对方的询证函回函；
- （五）复核尚未解决的调节事项；
- （六）检查贷款或权益协议、销售合同等，以了解这些协议或合同是否包含嵌入衍生金融工具；
- （七）检查报告期后发生的活动的支持文件；
- （八）询问和观察；
- （九）阅读治理层的会议纪要，以及治理层收到的与衍生活活动相关的文件和报告等其他信息。

第五节 计价认定

第五十四条 注册会计师应当根据计量或披露所采用的估值方法设计计价认定的实质性程序。

对衍生金融工具计价认定实施的实质性程序通常包括：

- （一）检查买入价格的支持文件；
- （二）向衍生金融工具的持有者或交易对方进行函证；
- （三）复核交易对方的信用状况；
- （四）对按照公允价值计量或披露的衍生金融工具，获取支持其公允价值的证据。

第五十五条 如果公允价值信息由衍生金融工具交易对方提供，注册会计师应当考虑这些信息的客观性。在某些情况下，注册会计师需要从独立的第三方获取对公允价值的估计结果。

第五十六条 从财经出版物或交易所获得的市场报价通常可为衍生金融工具的价值提供充分的证据，但注册会计师在使用市场报价测试计价认定时，可能需要特别了解报价形成的环境。

在某些情况下，注册会计师可能认为有必要从经纪商或其他第三方获取对公允价值的估计。如果某一价格来源与被审计单位可能存在损害客观性的关系，注册会计师应当考虑从多个价格来源获取估计结果。

第五十七条 如果被审计单位使用估值模型估计衍生金融工具的价值，注册会计师可以通过下列程序，测试运用模型确定的公允价值的相关认定：

- （一）评价估值模型的合理性和适当性；
- （二）使用自身或专家开发的估值模型进行重新计算，以印证公允价值的合理性；
- （三）将被审计单位估计的公允价值与最近交易价格相比较；
- （四）考虑估值对变量和假设变动的敏感性；
- （五）检查报告期后发生的衍生交易实现和结算的支持文件，以获取有关资产负债表日估值的进一步证据。

第五十八条 当管理层确定衍生金融工具公允价值能够可靠计量的假定不成立时，注册会计师应当获取支持管理层作出这项决定的审计证据，并确定衍生金融工具是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定进行恰当的会计处理。如果管理层不能提出该假定不成立的合理理由，注册会计师应当出具保留意见或否定意见的审计报告。

如果无法获取充分的审计证据确定该假定是否成立，注册会计师应当将其视为审计工作范围受到限制，出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

第六节 列报认定

第五十九条 注册会计师应当通过对下列事项的判断，评价衍生金融工具的列报（包括披露）是否符合适用的会计准则和相关会计制度的规定：

- （一）选用的会计政策和会计处理方法是否符合适用的会计准则和相关会计制度的规定；
- （二）会计政策和会计处理方法是否与具体情况相适应；
- （三）财务报表（包括相关附注）是否提供了可能影响其使用和理解的事项的信息；
- （四）披露是否充分，以确保被审计单位完全遵守适用的会计准则和相关会计制度对披露的规定；
- （五）财务报表列报信息的分类和汇总是否合理；
- （六）财务报表是否在能够合理和可行地获取信息的范围内列报财务状况、经营成果和现金流量，从而反映相关的交易和事项。

第九章 对套期活动的额外考虑

第六十条 注册会计师应当考虑被审计单位对套期交易进行会计处理时，管理层是否在交易之初指定衍生金融工具为套期，并记录下列事项：

- （一）套期关系；
- （二）套期风险管理目标和战略；

（三）被审计单位如何评估套期工具抵销被套期项目公允价值变动风险，或被套期交易现金流量变动风险的有效性。

第六十一条 注册会计师应当获取审计证据，以确定管理层是否遵守适用的会计准则和相关会计制度有关套期会计的规定，包括指定要求和记录要求。

第十章 管理层声明

第六十二条 尽管管理层声明书通常由被审计单位负责人及财务负责人签署，注册会计师仍应当考虑向被审计单位负责衍生活动的人员获取关于衍生活动的声明。

第六十三条 管理层关于衍生金融工具的声明通常包括：

- （一）持有衍生金融工具的目的；
- （二）关于衍生金融工具的财务报表认定，包括已记录所有的衍生交易、已识别所有的嵌入衍生金融工具、估值模型已采用合理的假设和方法；
- （三）所有的交易是否按照正常公平交易条件和公允市价进行；
- （四）衍生交易的条款；
- （五）是否存在与衍生金融工具相关的附属协议；
- （六）是否订立签出期权；
- （七）是否符合适用的会计准则和相关会计制度有关套期的记录要求。

第十一章 与管理层和治理层的沟通

第六十四条 如果注意到与衍生金融工具相关的内部控制在设计或运行方面存在重大缺陷，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》的规定，尽早与管理层和治理层沟通。

第六十五条 在审计衍生金融工具时，注册会计师应当考虑与治理层职责相关的下列事项，并及时与治理层沟通：

- （一）内部控制在设计或运行方面存在的重大缺陷；
- （二）管理层对衍生活动的性质、范围以及相关风险缺乏了解；
- （三）缺乏关于使用衍生金融工具的目标和战略的全面政策，包括业务控制、对套期关系有效性的界定、风险敞口监控以及财务报告政策；
- （四）不相容职务缺乏分离。

第十二章 附 则

第六十六条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师审计准则第 1602 号——验资

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师执行验资业务，明确工作要求，制定本准则。

第二条 注册会计师在执行验资业务时，应当将本准则与相关审计准则结合使用。

第三条 本准则所称验资，是指注册会计师依法接受委托，对被审验单位注册资本的实收情况或注册资本及实收资本的变更情况进行审验，并出具验资报告。

验资分为设立验资和变更验资。设立验资是指注册会计师对被审验单位申请设立登记时的注册资本实收情况进行的审验。变更验资是指注册会计师对被审验单位申请变更登记时的注册资本及实收资本的变更情况进行的审验。

本准则所称被审验单位，是指在中华人民共和国境内拟设立或已设立的，依法应当接受验资的有限责任公司和股份有限公司。

第四条 按照法律法规以及协议、合同、章程的要求出资，提供真实、合法、完整的验资资料，保护资产的安全、完整，是出资者和被审验单位的责任。

第五条 按照本准则的规定，对被审验单位注册资本的实收情况或注册资本及实收资本的变更情况进行审验，出具验资报告，是注册会计师的责任。

注册会计师的责任不能减轻出资者和被审验单位的责任。

第六条 注册会计师执行验资业务，应当遵守相关的职业道德规范，恪守独立、客观、公正的原则，保持专业胜任能力和应有的关注，并对执业过程中获知的信息保密。

第二章 业务约定书

第七条 注册会计师应当了解被审验单位基本情况，考虑自身独立性和专业胜任能力，初步评估验资风险，以确定是否接受委托。

第八条 注册会计师应当就下列主要事项与委托人沟通，并达成一致意见：

- （一）委托目的；
- （二）出资者和被审验单位的责任以及注册会计师的责任；
- （三）审验范围；
- （四）时间要求；
- （五）验资收费；
- （六）报告分发和使用的限制。

第九条 如果接受委托，注册会计师应当与委托人就双方达成一致的事项签订业务约定书。

第三章 计划、程序与记录

第十条 注册会计师执行验资业务，应当编制验资计划，对验资工作作出合理安排。

第十一条 注册会计师应当向被审验单位获取注册资本实收情况明细表或注册资本、实收资本变更情况明细表。

第十二条 设立验资的审验范围一般限于与被审验单位注册资本实收情况有关的事项，包括出资者、出资币种、出资金额、出资时间、出资方式和出资比例等。

第十三条 变更验资的审验范围一般限于与被审验单位注册资本及实收资本增减变动情况有关的事项。

增加注册资本及实收资本时，审验范围包括与增资相关的出资者、出资币种、出资金额、出资时间、出资方式、出资比例和相关会计处理，以及增资后的出资者、出资金额和出资比例等。

减少注册资本及实收资本时，审验范围包括与减资相关的减资者、减资币种、减资金额、减资时间、减资方式、债务清偿或债务担保情况、相关会计处理，以及减资后的出资者、出资金额和出资比例等。

第十四条 对于出资者投入的资本及其相关的资产、负债，注册会计师应当分别采用下列方法进行审验：

（一）以货币出资的，应当在检查被审验单位开户银行出具的收款凭证、对账单及银行询证函回函等的基础上，审验出资者的实际出资金额和货币出资比例是否符合规定。对于股份有限公司向社会公开募集的股本，还应当检查证券公司承销协议、募股清单和股票发行费用清单等。

（二）以实物出资的，应当观察、检查实物，审验其权属转移情况，并按照国家有关规定在资产评估的基础上审验其价值。如果被审验单位是外商投资企业，注册会计师应当按照国家有关外商投资企业的规定，审验实物出资的价值。

（三）以知识产权、土地使用权等无形资产出资的，应当审验其权属转移情况，并按照国家有关规定在资产评估的基础上审验其价值。如果被审验单位是外商投资企业，注册会计师应当按照国家有关外商投资企业的规定，审验无形资产出资的价值。

（四）以净资产折合实收资本的，或以资本公积、盈余公积、未分配利润转增注册资本及实收资本的，应当在审计的基础上按照国家有关规定审验其价值。

（五）以货币、实物、知识产权、土地使用权以外的其他财产出资的，注册会计师应当审验出资是否符合国家有关规定。

（六）外商投资企业的外方出资者以本条第（一）项至第（五）项所述方式出资的，注册会计师还应当关注其是否符合国家外汇管理有关规定，向企业注册地的外汇管理部门发出外方出资情况询证函，并根据外方出资者的出资方式附送银行询证函回函、资本项目外汇业务核准件及进口货物报关单等文件的复印件，以询证上述文件内容的真实性、合规性。

第十五条 对于出资者以实物、知识产权和土地使用权等非货币财产作价出资的，注册会计师应当在出资者依法办理财产权转移手续后予以审验。

第十六条 对于设立验资，如果出资者分次缴纳注册资本，注册会计师应当关注全体出资者的首次出资额和出资比例是否符合国家有关规定。

第十七条 对于变更验资，注册会计师应当关注被审验单位以前的注册资本实收情况，并关注出资者是否按照规定的期限缴纳注册资本。

第十八条 注册会计师在审验过程中利用专家协助工作时，应当考虑其专业胜任能力和客观性，并对利用专家工作结果所形成的审验结论负责。

第十九条 注册会计师应当向出资者和被审验单位获取与验资业务有关的重大事项的书面声明。

第二十条 注册会计师应当对验资过程及结果进行记录，形成验资工作底稿。

第四章 验资报告

第二十一条 注册会计师应当评价根据审验证据得出的结论，以作为形成审验意见和出具验资报告的基础。

第二十二条 验资报告应当包括下列要素：

- （一）标题；
- （二）收件人；
- （三）范围段；
- （四）意见段；
- （五）说明段；
- （六）附件；
- （七）注册会计师的签名和盖章；
- （八）会计师事务所的名称、地址及盖章；
- （九）报告日期。

第二十三条 验资报告的标题应当统一规范为“验资报告”。

第二十四条 验资报告的收件人是指注册会计师按照业务约定书的要求致送验资报告的对象，一般是指验资业务的委托人。验资报告应当载明收件人的全称。

第二十五条 验资报告的范围段应当说明审验范围、出资者和被审验单位的责任、注册会计师的责任、审验依据和已实施的主要审验程序等。

第二十六条 验资报告的意见段应当说明已审验的被审验单位注册资本的实收情况或注册资本及实收资本的变更情况。

对于变更验资，注册会计师仅对本次注册资本及实收资本的变更情况发表审验意见。

第二十七条 验资报告的说明段应当说明验资报告的用途、使用责任及注册会计师认为应当说明的其他重要事项。

对于变更验资，注册会计师还应当在验资报告说明段中说明对以前注册资本实收情况审验的会计师事务所名称及其审验情况，并说明变更后的累计注册资本实收金额。

第二十八条 如果在注册资本及实收资本的确认方面与被审验单位存在异议，且无法协商一致，注册会计师应当在验资报告说明段中清晰地反映有关事项及其差异和理由。

第二十九条 验资报告的附件应当包括已审验的注册资本实收情况明细表或注册资本、实收资本变更情况明细表和验资事项说明等。

第三十条 验资报告应当由注册会计师签名并盖章。

第三十一条 验资报告应当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。

第三十二条 验资报告日期是指注册会计师完成审验工作的日期。

第三十三条 注册会计师在审验过程中，遇有下列情形之一时，应当拒绝出具验资报告并解除业务约定：

- （一）被审验单位或出资者不提供真实、合法、完整的验资资料的；
- （二）被审验单位或出资者对注册会计师应当实施的审验程序不予合作，甚至阻挠审验的；
- （三）被审验单位或出资者坚持要求注册会计师作不实证明的。

第三十四条 验资报告具有法定证明效力，供被审验单位申请设立登记或变更登记及据以向出资者签发出资证明时使用。

验资报告不应被视为对被审验单位验资报告日后资本保全、偿债能力和持续经营能力等的保证。委托人、被审验单位及其他第三方因使用验资报告不当所造成的后果，与注册会计师及其所在的会计师事务所无关。

第五章 附 则

第三十五条 注册会计师执行有限责任公司和股份有限公司以外的其他单位的验资业务，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。

第三十六条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师审计准则第 1611 号——商业银行财务报表审计

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师执行商业银行财务报表审计业务，制定本准则。

第二条 注册会计师在执行商业银行财务报表审计业务时，应当将本准则与相关审计准则结合使用。

第三条 本准则所称商业银行，是指依照《中华人民共和国公司法》和《中华人民共和国商业银行法》设立的从事吸收公众存款、发放贷款、办理结算等业务的企业法人。

第四条 商业银行通常具有下列主要特征：

- （一）经营大量货币性项目，要求建立健全严格的内部控制；
- （二）从事的交易种类繁多、次数频繁、金额巨大，要求建立严密的会计信息系统，并广泛使用计算机信息系统及电子资金转账系统；
- （三）分支机构众多、分布区域广、会计处理和控制职能分散，要求保持统一的操作规程和会计信息系统；
- （四）存在大量不涉及资金流动的资产负债表表外业务，要求采取控制程序进行记录和监控；
- （五）高负债经营，债权人众多，与社会公众利益密切相关，受到银行监管法规的严格约束和政府有关部门的严格监管。

第五条 商业银行具有下列主要风险：

- （一）信用风险；
- （二）国家风险和转移风险；
- （三）市场风险；
- （四）利率风险；
- （五）流动性风险；
- （六）操作风险；
- （七）法律风险；
- （八）声誉风险。

第六条 由于商业银行具有的特征和风险，注册会计师应当保持应有的职业谨慎，以将审计风险降至可接受的低水平。

第二章 接受业务委托

第七条 注册会计师应当初步了解商业银行的基本情况，评价自身独立性和专业胜任能力，初步评估审计风险，以确定是否接受业务委托。

第八条 在评价自身专业胜任能力时，注册会计师应当考虑：

- （一）是否具备商业银行审计所需要的专门知识和技能；
- （二）是否熟悉商业银行计算机信息系统及电子资金转账系统；
- （三）是否具有对商业银行国内外分支机构实施审计的充足人力资源。

第九条 注册会计师在接受业务委托时，应当就审计目标和范围、双方的责任、审计报告的用途等事项与商业银行达成一致意见。

第三章 计划审计工作

第十条 在计划审计工作前，注册会计师应当了解商业银行下列主要情况：

- （一）宏观经济形势对商业银行的影响；
- （二）适用的银行监管法规及银行监管机构的监管程度；
- （三）特殊会计惯例及问题；
- （四）组织结构及资本结构；
- （五）金融产品、服务及市场状况；
- （六）风险及管理策略；
- （七）相关内部控制；
- （八）计算机信息系统及电子资金转账系统；
- （九）资产、负债结构及信贷资产质量；
- （十）主要贷款对象所处行业状况；
- （十一）重大诉讼。

第十一条 在了解上述情况时，注册会计师应当重点查阅商业银行下列资料：

- （一）章程、营业执照、经营许可证等法律文件；
- （二）组织结构图；
- （三）股东会、董事会、监事会及管理委员会的会议纪要；
- （四）年度财务报表和中期财务报表；
- （五）分部报告；
- （六）风险管理策略和相关报告；
- （七）有关控制程序和会计信息系统的文件；
- （八）计算机信息系统和电子资金转账系统硬件、软件清单及流程图；
- （九）信贷、投资等经营政策；
- （十）银行监管机构的检查报告和有关文件；
- （十一）内部审计报告；
- （十二）经营计划、资本补足计划；
- （十三）重大诉讼法律文书；
- （十四）金融产品和服务营销手册；
- （十五）新近颁布的影响商业银行经营的法规。

第十二条 在制定总体审计策略时，注册会计师应当考虑下列主要事项：

- （一）重要性水平；
- （二）预期的重大错报风险；
- （三）商业银行使用计算机信息系统和电子资金转账系统的程度；
- （四）商业银行内部控制的预期可信赖程度；
- （五）重点审计领域；
- （六）商业银行持续经营假设的合理性；
- （七）利用内部审计的工作；
- （八）利用专家的工作；
- （九）利用其他注册会计师的工作；
- （十）利用银行监管机构的检查报告及有关文件；
- （十一）审计工作的组织与安排。

第十三条 在确定重要性水平时，注册会计师应当考虑：

（一）相对小的错报对资产负债表的影响可能不重要，但对利润表和资本充足率可能产生重大影响；

（二）既影响资产负债表又影响利润表的错报，比只影响资产、负债和资产负债表外承诺的错报更重要；

（三）重要性水平有助于识别导致商业银行严重违反监管法规的错报。

第十四条 商业银行的重大错报风险较高，内部控制对防止或发现并纠正舞弊与错误至关重要；注册会计师应当评估重大错报风险，以确定检查风险的可接受水平。

第十五条 商业银行的计算机信息系统和电子资金转账系统具有下列重要作用，注册会计师应当关注其使用的方式和程度：

（一）计算和记录利息收入和支出；

（二）计算外汇和证券交易头寸，并记录相关的损益；

（三）提供资产、负债余额的最新记录；

（四）每日处理大量巨额交易。

第十六条 由于商业银行具有的特征和风险，注册会计师通常需要依赖控制测试而不能完全依赖实质性程序。

第十七条 注册会计师应当关注下列可能导致财务报表发生重大错报风险的重点审计领域：

（一）贷款损失准备；

（二）资产负债表表外业务；

（三）不符合银行监管法规的交易和事项；

（四）发生重大变动的财务报表项目；

（五）资产负债表日前后发生的重大一次性交易；

（六）高度复杂或投机性强的交易；

（七）非常规贷款；

（八）关联方交易；

（九）新金融产品或服务；

（十）受新近颁布的监管法规影响的业务领域。

第十八条 注册会计师应当考虑商业银行编制财务报表所依据的持续经营假设的合理性。

第十九条 内部审计是商业银行内部控制的重要组成部分，注册会计师应当考虑是否利用内部审计的工作。

第二十条 在评价计算机信息系统和电子资金转账系统等特殊领域时，注册会计师应当考虑是否利用专家的工作。

第二十一条 商业银行拥有的分支机构众多且分布区域广，注册会计师应当考虑是否利用其他注册会计师的工作。

第二十二条 注册会计师应当查阅商业银行持有的银行监管机构的检查报告和有关文件，以获取对确定重点审计领域有用的信息，提高审计效率。

第二十三条 在组织和安排审计工作时，注册会计师应当考虑：

（一）项目组组成及分工；

（二）其他注册会计师参与的程度；

（三）计划利用内部审计工作的程度；

（四）计划利用专家工作的程度；

（五）出具审计报告的时间要求；

（六）需要商业银行管理层提供的专项分析资料。

第二十四条 注册会计师应当根据总体审计策略制定具体审计计划，以合理确定进一步审计程序的性质、时间和范围。

第四章 了解和测试内部控制

第二十五条 注册会计师应当充分了解商业银行的相关内部控制，以确定有效的审计方案。

第二十六条 商业银行的相关内部控制应当实现下列目标：

- （一）所有交易经管理层一般授权或特别授权方可执行；
- （二）所有交易和事项以正确的金额，在恰当的会计期间及时记录于适当的账户，使编制的财务报表符合适用的会计准则和相关会计制度的规定；
- （三）只有经过管理层授权才能接触资产和记录；
- （四）将记录的资产与实有资产定期核对，并在出现差异时采取适当的措施；
- （五）恰当履行受托保管协议规定的职责。

第二十七条 注册会计师应当了解商业银行分级授权体系的下列要素：

- （一）有权批准特定交易的人员；
- （二）授权遵守的程序；
- （三）授权限额及条件；
- （四）风险报告及监控。

第二十八条 注册会计师应当检查授权控制，以确定为各类交易设定的风险限额是否得到遵守，超出风险限额是否及时向适当层次管理人员报告。

第二十九条 由于临近资产负债表日发生的交易往往尚未完成，或在确定取得资产、承担债务的价值时缺乏依据，注册会计师应当重点检查这些交易的授权控制。

第三十条 在评价与交易和事项记录有关的内部控制的有效性时，注册会计师应当考虑：

- （一）商业银行处理大量交易，其中单笔或数笔交易可能涉及巨额资金，需要定期执行试算平衡和调节程序，以及时发现差错并进行调查和纠正，将造成损失的风险降至最低；
- （二）许多交易的会计核算有特殊规定，商业银行需要采取控制程序以保证这些规定得以遵守；
- （三）有些交易不在资产负债表中列示，甚至不在财务报表附注中披露，商业银行需要采取控制程序保证这些交易以适当的方式被记录和监控，并能及时确认因交易状况变化而产生的损益；
- （四）商业银行不断推出新的金融产品和服务，需要及时更新会计信息系统和相关内部控制；
- （五）每日余额可能并不反映当日系统处理的全部交易量或最大损失风险，商业银行需要对最大交易量或最大损失风险保持控制；
- （六）对大多数交易的记录应便于商业银行内部、商业银行客户及交易对方核对。

第三十一条 计算机信息系统和电子资金转账系统的广泛使用，对注册会计师评价商业银行的内部控制有重要影响。

注册会计师应当对影响系统开发、修改、接触、数据登录、网络安全和应急计划的相关内部控制进行评价。

注册会计师应当考虑商业银行使用电子资金转账系统的程度，评价交易前监督控制和交易后确认及调节程序的完整性。

第三十二条 商业银行的资产易于转移，金额巨大，仅通过实物控制难以奏效，管理层通常实施下列控制程序：

（一）凭借密码和接触控制，只有获得授权的人员才能操作计算机信息系统和电子资金转账系统；

（二）将资产接触与记录职责分离；

（三）由独立人员向第三方函证和调节资产余额。

注册会计师应当合理确信上述所有控制是否有效运行，必要时，复核或参与年末函证和调节程序。

第三十三条 将记录的资产与实有资产定期进行核对是一项重要的调节控制，该项控制具有下列重要作用：

（一）验证现金、有价证券等资产的存在性，及时发现舞弊与错误；

（二）检查易发生价值波动的资产计价的正确性；

（三）验证资产接触和授权控制运行的有效性。

注册会计师应当运用检查和询问等程序，测试该项控制的有效性。

第三十四条 在评价调节控制的有效性时，注册会计师应当考虑：

（一）需要调节的账户较多且调节频率较高；

（二）调节结果具有累积性；

（三）调节项目可能被不适当地结转到同一时期内未被调节和调查的账户。

第三十五条 在评价受托保管业务的内部控制有效性时，注册会计师应当考虑：

（一）是否由专门部门履行受托保管职责；

（二）是否将自有资产与受托保管资产适当分离；

（三）是否已对受托保管资产作出适当记录。

第三十六条 在评价特定控制程序有效性时，注册会计师应当考虑下列控制环境因素的影响：

（一）组织结构和权力、责任的划分；

（二）管理层监控工作的质量；

（三）内部审计工作的范围和效果；

（四）关键管理人员的素质；

（五）银行监管机构的监管程度。

第三十七条 对审计过程中注意到的商业银行内部控制的重大缺陷，注册会计师应当及时与治理层和管理层沟通。

第五章 实质性程序

第三十八条 注册会计师应当在评估商业银行财务报表重大错报风险的基础上，确定可接受的检查风险水平和实质性程序的性质、时间和范围。

第三十九条 注册会计师对重大错报风险的评估是一种判断，可能无法充分识别所有的重大错报风险，并且由于内部控制存在固有局限性，无论评估的重大错报风险结果如何，注册会计师都应当针对所有重大的各类交易、账户余额、列报（包括披露）实施实质性程序。

第四十条 在实施实质性程序时，注册会计师应当特别考虑运用下列重要审计程序：

（一）分析程序；

- (二) 监盘；
- (三) 检查；
- (四) 询问和函证。

第四十一条 注册会计师应当考虑对下列项目实施分析程序，以测试其总体合理性：

- (一) 利息收入、支出；
- (二) 手续费收入；
- (三) 贷款损失准备。

第四十二条 注册会计师应当考虑对下列项目实施监盘程序，以测试其存在性：

- (一) 现金；
- (二) 贵金属；
- (三) 有价证券；
- (四) 其他易转移资产。

第四十三条 在实施监盘程序时，注册会计师应当关注受托保管资产是否存在，是否与自有资产相混淆。

第四十四条 注册会计师应当考虑实施检查程序，以了解贷款协议、承诺协议等重要协议的条款，评价其约束力及相关会计处理的适当性。

第四十五条 注册会计师应当考虑实施询问和函证程序，以实现下列目的：

- (一) 确认货币性资产、负债和资产负债表表外承诺的存在性和完整性；
- (二) 获取经商业银行客户或交易对方确认的某项交易金额、条款和状况的审计证据；
- (三) 获取不能直接从商业银行会计记录中得到的其他信息。

第四十六条 注册会计师应当考虑对下列事项实施函证程序：

- (一) 存款、贷款和同业往来等账户的余额；
- (二) 特定贷款抵押品的状况；
- (三) 因担保、承诺和承兑等资产负债表表外业务产生的或有负债；
- (四) 资产回购和返售协议以及未履约期权；
- (五) 与远期外汇合约和其他未履行合约有关的信息；
- (六) 委托保管的有价证券等项目。

第四十七条 为了提高审计效率，注册会计师应当考虑：

- (一) 在资产负债表日前实施某些测试；
- (二) 使用计算机辅助审计技术；
- (三) 当存在大量同质账户或交易时，使用统计抽样技术。

第四十八条 在审计资产负债表表外业务时，注册会计师应当检查相应收入的来源，并实施其他审计程序，以证实：

- (一) 相关会计记录是否完整；
- (二) 计提的损失准备是否充足；
- (三) 披露是否充分。

第四十九条 在审计关联方和关联方交易时，注册会计师应当实施必要的审计程序，以确定：

- (一) 所有重要的关联方和关联方交易是否都被识别；
- (二) 所有重要的关联方交易是否都经适当授权；
- (三) 关联方和关联方交易是否已按照适用的会计准则和相关会计制度的规定予以充分披露。

第五十条 在实施下列审计程序时，注册会计师可能注意到商业银行持续经营假设不再合理的迹象：

- （一）分析程序；
- （二）检查资产负债表日后事项；
- （三）检查债务协议条款的遵守情况；
- （四）查阅股东会、董事会、监事会及管理委员会的会议纪要；
- （五）向商业银行的法律顾问询问有关诉讼、索赔等情况；
- （六）函证关联方或第三方向商业银行提供财务支持的详细情况；
- （七）查阅商业银行持有的银行监管机构的检查报告和有关文件；
- （八）检查法定资本要求的遵守情况。

第五十一条 注册会计师应当关注商业银行持续经营假设不再合理的下列主要迹象：

- （一）贷款业务量显著下降；
- （二）不良贷款剧增；
- （三）大量贷款集中于陷入困境的行业；
- （四）过度依赖少数存款人的大额存款；
- （五）存款大量流失；
- （六）信用等级下降；
- （七）未能达到银行监管机构规定的流动性监管指标；
- （八）未能达到最低法定资本要求或未能遵守银行监管机构批准的资本补足计划；
- （九）银行监管法规的变化已对商业银行经营产生重大不利影响；
- （十）严重违反银行监管法规；
- （十一）银行监管机构已对商业银行的不审慎经营表示关注或采取措施。

第五十二条 注册会计师应当就下列主要事项获取商业银行管理层声明：

- （一）持有的银行监管机构的检查报告和有关文件已提供给注册会计师；
- （二）长期投资和短期投资的分类准确地反映了管理层的计划和意图；
- （三）确定公允价值所依据的假设是合理的；
- （四）资本补足计划及其实施符合银行监管机构的要求，并已作充分的披露；
- （五）或有负债已在财务报表中充分披露；
- （六）关联方交易符合银行监管法规的规定，并已作充分的披露；
- （七）对资产负债表日持有的有价证券、贷款等资产可能发生的损失计提充足的准备；
- （八）具有重大风险的资产负债表表外业务已作充分的披露。

第六章 审计报告

第五十三条 注册会计师应当在实施必要的审计程序后，对财务报表进行总体复核，根据经过核实的审计证据形成审计意见，出具审计报告。

第五十四条 在评价审计证据、形成审计意见时，注册会计师应当考虑商业银行会计处理和报告的特殊规定。

第五十五条 在出具审计报告之前，注册会计师应当根据银行监管法规的有关要求，确定是否需要将重大事项告知银行监管机构。

第七章 附 则

第五十六条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师审计准则第 1633 号——电子商务对财务报表审计的影响

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师在财务报表审计中对被审计单位电子商务的考虑，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 本准则所称电子商务，是指被审计单位利用互联网等公共网络从事的商品购买和销售、劳务接受和提供等交易活动。

第四条 广泛使用互联网从事电子商务，产生了新的风险因素，需要被审计单位有效应对。注册会计师应当考虑电子商务在被审计单位业务活动中的重要性，以及对重大错报风险评估的影响。

第五条 注册会计师按照本准则的规定对电子商务进行考虑，旨在对财务报表形成审计意见，而非对电子商务系统或活动本身提出鉴证结论或咨询意见。

第二章 知识和技能的要求

第六条 当电子商务对被审计单位的业务活动具有重大影响时，注册会计师应当具备适当水平的信息技术和互联网商务知识，以实现下列目的：

- （一）了解开展电子商务对财务报表的影响；
- （二）确定审计程序的性质、时间和范围，评价审计证据；
- （三）考虑被审计单位依赖电子商务的程度对持续经营能力的影响。

第七条 由于电子商务的特殊性和复杂性，必要时，注册会计师应当考虑利用专家的工作。

第三章 对被审计单位电子商务的了解

第一节 总 体 要 求

第八条 注册会计师应当考虑电子商务导致的被审计单位经营环境的变化，以及识别出的对财务报表产生影响的电子商务风险。

第九条 在了解被审计单位及其环境时，注册会计师应当考虑下列事项对财务报表的影响：

- （一）业务活动和所处行业；
- （二）电子商务战略；
- （三）开展电子商务的程度；
- （四）外包安排。

第二节 被审计单位的业务活动和所处行业

第十条 在了解被审计单位的业务活动和所处行业时，注册会计师应当关注与电子商务相关的下列特点：

- （一）电子商务可能是对传统业务活动的补充，也可能是新的业务类型；
- （二）电子商务不具备货物和服务等实体贸易所具有的清晰、固定的运送路线这一传统特征；
- （三）某些行业运用电子商务的程度较高，可能增大对财务报表产生影响的经营风险。

第三节 被审计单位的电子商务战略

第十一条 被审计单位的电子商务战略，包括在电子商务中运用信息技术的方式以及对可接受风险水平的评估，可能对财务记录的安全性和相关财务信息的完整性与可靠性产生影响。

在考虑被审计单位的电子商务战略时，注册会计师应当结合对控制环境的了解，关注下列事项：

- （一）在整合电子商务与总体经营战略的过程中，治理层的参与程度；
- （二）被审计单位开展电子商务的目的，是为新业务提供支持，还是提高现有业务的效率，抑或为现有业务开辟新的市场；
- （三）被审计单位的收入来源及其正在发生的变化；
- （四）管理层对电子商务如何影响盈利状况和财务需求的评价；
- （五）管理层对风险的态度及其对风险总体状况可能产生的影响；
- （六）管理层在多大程度上识别出电子商务战略所描述的机遇和风险，或者管理层仅在机遇和风险出现时才临时制定应对措施；
- （七）管理层对执行相关最佳实务规则或者网络签章程序的信守程度。

第四节 被审计单位开展电子商务的程度

第十二条 不同的被审计单位可能以不同的方式开展电子商务。电子商务可能用于下列方面：

- （一）仅提供关于被审计单位及其活动的信息，供投资者、顾客、供应商、资金提供者和员工等访问；
- （二）通过互联网处理交易，方便已有的顾客；
- （三）通过在互联网上提供信息和处理交易，开拓新市场和发展新客户；
- （四）访问应用服务提供商；
- （五）创立一种全新的经营模式。

第十三条 随着被审计单位开展电子商务程度的加深，以及内部系统更加集成化和复杂化，新的交易方式与传统业务活动的差异可能更加明显，并可能导致新的风险。

注册会计师应当了解电子商务的开展程度如何影响被审计单位需要应对的风险的性质。

第五节 被审计单位的外包安排

第十四条 被审计单位可能在下列方面使用服务机构的工作：

- （一）提供电子商务运作所需的全部或部分信息技术支持；
- （二）与电子商务相关的其他工作，包括订单履行、商品交付、呼叫中心运转，以及某些会计工作等。

被审计单位使用的服务机构包括互联网服务提供商、应用服务提供商和数据服务公司等。

第十五条 在被审计单位使用服务机构的情况下，服务机构采用和保持的某些政策、程序和记录可能与被审计单位财务报表审计相关，注册会计师应当按照《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》的规定，考虑被审计单位的外包安排及相关风险的应对措施，以确定其对审计的影响。

第四章 识别风险

第十六条 管理层可能面临下列各种与电子商务相关的经营风险：

- （一）无法保证交易的完备性，尤其在缺少充分的审计轨迹（无论是纸质还是电子形式）时，该风险的影响将更大；
- （二）电子商务安全风险，包括顾客、员工和其他人士通过未经授权的访问实施舞弊的可能性，以及病毒攻击；
- （三）运用不恰当的会计政策，包括收入确认、网站开发成本等支出的处理、与产品质量保证相关的预计负债的确认、外币折算等问题；
- （四）未能遵守税法和其他法律法规，尤其在通过互联网开展跨国或跨地区电子商务时更易出现此类情况；
- （五）无法保证仅以电子形式存在的合同具有约束力；
- （六）过度依赖电子商务；
- （七）系统和基础架构失效或崩溃。

第十七条 注册会计师应当利用对被审计单位及其环境的了解，识别电子商务中可能导致经营风险的事项、交易和惯例。

第十八条 注册会计师应当关注被审计单位是否运用适当的安全基础架构和相关控制，应对电子商务中出现的某些经营风险。

第十九条 注册会计师应当考虑被审计单位是否已恰当处理与电子商务环境密切相关的下列法律法规问题：

- （一）隐私权保护；
- （二）对特定行业的管制；
- （三）合同的强制执行效力；
- （四）特殊交易或事项的合法性；
- （五）反洗钱；
- （六）知识产权保护。

第二十条 在跨国或跨地区的电子商务中，注册会计师应当考虑被审计单位是否对电子商务涉及的不同司法辖区内的法律法规差异有足够的了解，并遵守所有适用的法律法规；注册会计师尤其要考虑被审计单位有无适当的程序确认其不同司法辖区内的纳税义务（特别是营业税、增值税等流转税）。

可能导致电子商务交易产生相应纳税义务的因素包括：

- （一）被审计单位的法定注册地；
- （二）被审计单位的实际经营所在地；
- （三）被审计单位网络服务器所在地；
- （四）商品和服务的来源地；
- （五）顾客所在地，或商品交付地和劳务提供地。

第二十一条 注册会计师应当按照《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》的规定，实施相关程序，充分考虑被审计单位可能存在的违反与电子商务有关的法律法规的行为及其可能对财务报表产生的重大影响。必要时，应当考虑征询法律意见。

第五章 对内部控制的考虑

第一节 总体要求

第二十二条 注册会计师应当按照《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》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》的规定，考虑被审计单位在电子商务中运用的与审计相关的内部控制。

在某些情况下，仅依靠实施实质性程序不足以将审计风险降至可接受的低水平，注册会计师应当实施控制测试，并考虑使用计算机辅助审计技术。这些情况主要包括：

- （一）电子商务系统高度自动化；
- （二）交易量过大；
- （三）未保留包含审计轨迹的电子证据。

第二十三条 当被审计单位从事电子商务时，注册会计师应当考虑与电子商务相关的安全性控制、交易完备性控制和流程整合。

注册会计师还应当考虑内部控制中与审计特别相关的下列方面：

- （一）在快速变化的电子商务环境中保持控制程序的完备性；
- （二）确保能够访问相关记录，以满足被审计单位和注册会计师审计的需要。

第二节 安全性控制

第二十四条 注册会计师应当考虑被审计单位安全基础架构和相关控制是否足以应对与电子商务交易的记录和处理相关的安全性风险。

第二十五条 注册会计师应当考虑下列事项对财务报表认定的潜在影响：

- （一）有效使用防火墙和病毒防护软件；
- （二）有效使用加密技术；
- （三）对用于支持电子商务活动的系统的开发和运行的控制；
- （四）当出现的新技术可能危害互联网安全时，现有的安全控制是否仍然有效；
- （五）控制环境能否对所采用的控制程序提供支持。

第三节 交易完备性控制

第二十六条 注册会计师应当考虑交易完备性控制，包括被审计单位会计处理所依据信息的完整性、准确性、及时性以及是否经过授权。

第二十七条 注册会计师针对会计系统中与电子商务交易相关的信息完备性所实施的审计程序，主要涉及评估用于采集和处理此类信息的系统的可靠性。

在针对复杂电子商务实施审计程序时，注册会计师应当重点考虑在交易信息的采集和即时自动化处理中与交易完备性相关的自动化控制。

第二十八条 在电子商务环境中，与交易完备性相关的控制通常用于：

- （一）验证输入；

- (二) 防止交易的重复记录或遗漏;
- (三) 确保在处理订单之前, 交易双方已就交货条件和信用条件等交易条款达成一致;
- (四) 区分顾客的浏览和正式订单, 确保交易的一方事后不能否认已达成一致的特定条款, 必要时还应确保交易是与经核准的交易方进行的;
- (五) 确保所有步骤均已完成并得以记录, 或拒绝未完成所有步骤的订单, 以防止出现处理不完整的情况;
- (六) 确保交易的详细信息在同一网络内的多个系统之间适当分配;
- (七) 确保记录得到适当保管、备份和保护。

第四节 流程整合

第二十九条 流程整合是指将多个信息技术系统集成, 使之实质上如同一个系统运转的过程。

第三十条 注册会计师应当关注被审计单位采集电子商务交易数据并将其传递至会计系统的方式可能对下列事项产生影响:

- (一) 交易处理和信息存储的完整性和准确性;
- (二) 销售收入、采购和其他交易的确认时点;
- (三) 有争议交易的识别和记录。

第三十一条 当下列控制与财务报表认定相关时, 注册会计师应当予以考虑:

- (一) 针对电子商务交易与内部系统的集成实施的控制;
- (二) 针对系统改变和数据转换实施的控制。

第六章 电子记录对审计证据的影响

第三十二条 注册会计师应当考虑被审计单位实施的信息安全政策和安全控制措施, 是否足以防止未经授权修改会计系统或会计记录, 或修改向会计系统提供数据的系统。

第三十三条 在考虑电子证据的充分性和适当性时, 注册会计师可能需要测试自动化控制(如记录完备性检查、电子日戳、数字签章和版本控制), 并根据对这些控制的评价结论, 考虑是否需要实施追加的审计程序, 比如向第三方函证交易细节或账户余额。

第七章 附 则

第三十四条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师审计准则第 1612 号——银行间函证程序

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师在商业银行财务报表审计中实施银行间函证程序，制定本准则。

第二条 本准则所称银行间函证程序，是指注册会计师为了获取影响商业银行财务报表或相关披露认定的项目的信息，以商业银行的名义向确认银行寄发询证函，获取和评价审计证据的过程。

本准则所称确认银行，是指接收商业银行的询证函并被请求回函的银行。

第三条 在实施银行间函证程序时，注册会计师应当保持应有的关注，对函证全过程进行控制。

第二章 询证函的编制与寄发

第四条 注册会计师在选择确认银行时，应当考虑与商业银行的账户余额或其他信息有关的下列主要因素：

- （一）账户余额的大小；
- （二）交易的性质、数量和金额；
- （三）相关内部控制的可信赖程度；
- （四）重要性与审计风险。

第五条 注册会计师应当采用积极的函证方式，要求确认银行对所函证的账户余额或其他信息予以回函。

第六条 注册会计师在编制询证函时，可选用下列方法：

- （一）在询证函中列示账户余额或其他信息，要求确认银行确认其准确性和完整性；
- （二）要求确认银行在询证函中列示账户余额或其他信息的详细情况，据以与商业银行的记录相比较。

在选用上述方法时，注册会计师应当考虑函证的目的、对审计证据质量的要求及回函的可能性。

第七条 注册会计师应当经商业银行同意，以商业银行的名义向确认银行寄发询证函，并要求确认银行直接向注册会计师所在的会计师事务所回函。

第八条 注册会计师应当根据函证事项的性质等因素确定寄发询证函的时间。

第三章 函证的内容

第九条 注册会计师应当根据函证目的及商业银行会计信息系统等情况确定函证的内容。

第十条 注册会计师函证的内容主要包括：

- （一）商业银行与确认银行之间的存款、贷款和同业往来等账户（包括零余额的往来账户和在函证日之前十二个月内注销的往来账户）的余额及到期日、利息条款、未使用的授信额度、抵销权、抵押权和质押权等详细情况。询证函应当载明账户摘要、账号和币种等有关信息。

（二）商业银行与确认银行之间因担保、承诺和承兑等资产负债表表外业务产生的或有负债。询证函应当载明或有负债的性质、币种和金额等有关信息。

（三）资产回购和返售协议以及未履约期权。询证函应当载明协议标的、签订日、到期日和达成交易的条件等有关信息。

（四）与远期外汇合约和其他未履行合约有关的信息。询证函应当载明每项合约的编号、交易日、到期日、成交价格、币种和金额等有关信息。

（五）确认银行代为保管的有价证券等项目。询证函应当载明项目摘要和权属等有关信息。

第四章 回函的评价

第十一条 在评价通过函证程序获取的审计证据是否充分时，注册会计师应当考虑：

- （一）函证程序的可靠性；
- （二）不符事项的性质和金额；
- （三）实施其他审计程序获取的审计证据。

第十二条 当未收到确认银行的回函时，注册会计师应当实施替代审计程序。

第十三条 如果通过函证、替代审计程序和其他审计程序所获取的审计证据不充分，注册会计师应当扩大函证范围或追加审计程序。

第五章 附 则

第十四条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师审阅准则第 2101 号——财务报表审阅

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师执行财务报表审阅业务，明确执业责任，制定本准则。

第二条 财务报表审阅的目标，是注册会计师在实施审阅程序的基础上，说明是否注意到某些事项，使其相信财务报表没有按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制，未能在所有重大方面公允反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量。

第三条 注册会计师应当遵守相关的职业道德规范，恪守独立、客观、公正的原则，保持专业胜任能力和应有的关注，并对执业过程中获知的信息保密。

第四条 注册会计师应当按照本准则的规定执行财务报表审阅业务。

第五条 在计划和实施审阅工作时，注册会计师应当保持职业怀疑态度，充分考虑可能导致财务报表发生重大错报的情形。

第六条 注册会计师应当主要通过询问和分析程序获取充分、适当的证据，作为得出审阅结论的基础。

198

第二章 审阅范围和保证程度

第七条 审阅范围是指为实现财务报表审阅目标，注册会计师根据本准则和职业判断实施的恰当的审阅程序的总和。

注册会计师应当根据本准则确定执行财务报表审阅业务所要求的程序。必要时，还应当考虑业务约定条款的要求。

第八条 由于实施审阅程序不能提供在财务报表审计中要求的所有证据，审阅业务对所审阅的财务报表不存在重大错报提供有限保证，注册会计师应当以消极方式提出结论。

第三章 业务约定书

第九条 注册会计师应当与被审阅单位就业务约定条款达成一致意见，并签订业务约定书。

第十条 业务约定书应当包括下列主要内容：

- （一）审阅业务的目标；
- （二）管理层对财务报表的责任；
- （三）审阅范围，其中应提及按照本准则的规定执行审阅工作；
- （四）注册会计师不受限制地接触审阅业务所要求的记录、文件和其他信息；
- （五）预期提交的报告样本；
- （六）说明不能依赖财务报表审阅揭示错误、舞弊和违反法规行为；
- （七）说明没有实施审计，因此注册会计师不发表审计意见，不能满足法律法规或第三方对审计的要求。

第四章 审 阅 计 划

第十一条 注册会计师应当计划审阅工作，以有效执行审阅业务。

第十二条 在计划审阅工作时，注册会计师应当了解被审阅单位及其环境，或更新以前了解的内容，包括考虑被审阅单位的组织结构、会计信息系统、经营管理情况以及资产、负债、收入和费用的性质等。

第五章 审阅程序和审阅证据

第十三条 在确定审阅程序的性质、时间和范围时，注册会计师应当运用职业判断，并考虑下列因素：

- （一）以前期间执行财务报表审计或审阅所了解的情况；
- （二）对被审阅单位及其环境的了解，包括适用的会计准则和相关会计制度、行业惯例；
- （三）会计信息系统；
- （四）管理层的判断对特定项目的影响程度；
- （五）各类交易和账户余额的重要性。

第十四条 在考虑重要性水平时，注册会计师应当采用与执行财务报表审计业务相同的标准。

第十五条 财务报表审阅程序通常包括：

- （一）了解被审阅单位及其环境；
- （二）询问被审阅单位采用的会计准则和相关会计制度、行业惯例；
- （三）询问被审阅单位对交易和事项的确认、计量、记录和报告的程序；
- （四）询问财务报表中所有重要的认定；
- （五）实施分析程序，以识别异常关系和异常项目；
- （六）询问股东会、董事会以及其他类似机构决定采取的可能对财务报表产生影响的措施；
- （七）阅读财务报表，以考虑是否遵循指明的编制基础；
- （八）获取其他注册会计师对被审阅单位组成部分财务报表出具的审计报告或审阅报告。

注册会计师应当向负责财务会计事项的人员询问下列事项：

- （一）所有交易是否均已记录；
- （二）财务报表是否按照指明的编制基础编制；
- （三）被审阅单位业务活动、会计政策和行业惯例的变化；
- （四）在实施本条前款第（一）项至第（八）项程序时所发现的问题。

必要时，注册会计师应当获取管理层书面声明。

第十六条 注册会计师应当询问在资产负债表日后发生的、可能需要在财务报表中调整或披露的期后事项。注册会计师没有责任实施程序以识别审阅报告日后发生的事项。

第十七条 如果有理由相信所审阅的财务报表可能存在重大错报，注册会计师应当实施追加的或更为广泛的程序，以便能够以消极方式提出结论或确定是否出具非无保留结论的报告。

第十八条 在利用其他注册会计师或专家的工作时，注册会计师应当考虑其工作是否满足财务报表审阅的需要。

第十九条 注册会计师应当记录为审阅报告提供证据的重大事项，以及按照本准则的规定执行审阅业务的证据。

第六章 结论和报告

第二十条 审阅报告应当清楚地表达有限保证的结论。

注册会计师应当复核和评价根据审阅证据得出的结论，以此作为表达有限保证的基础。

第二十一条 根据已实施的工作，注册会计师应当评估在审阅过程中获知的信息是否表明财务报表没有按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制，未能在所有重大方面公允反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量。

第二十二条 审阅报告应当包括下列要素：

- （一）标题；
- （二）收件人；
- （三）引言段；
- （四）范围段；
- （五）结论段；
- （六）注册会计师的签名和盖章；
- （七）会计师事务所的名称、地址及盖章；
- （八）报告日期。

第二十三条 审阅报告的标题应当统一规范为“审阅报告”。

第二十四条 审阅报告的收件人应当为审阅业务的委托人。审阅报告应当载明收件人的全称。

第二十五条 审阅报告的引言段应当说明下列内容：

- （一）所审阅财务报表的名称；
- （二）管理层的责任和注册会计师的责任。

第二十六条 审阅报告的范围段应当说明审阅的性质，包括下列内容：

- （一）审阅业务所依据的准则；
- （二）审阅主要限于询问和实施分析程序，提供的保证程度低于审计；
- （三）没有实施审计，因而不发表审计意见。

第二十七条 注册会计师应当根据实施审阅程序的情况，在审阅报告的结论段中提出下列之一的结论：

（一）根据注册会计师的审阅，如果没有注意到任何事项使其相信财务报表没有按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制，未能在所有重大方面公允反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量，注册会计师应当提出无保留的结论。

（二）如果注意到某些事项使其相信财务报表没有按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制，未能在所有重大方面公允反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量，注册会计师应当在审阅报告的结论段前增设说明段，说明这些事项对财务报表的影响，并提出保留结论。

如果这些事项对财务报表的影响非常重大和广泛，以至于认为仅提出保留结论不足以揭示财务报表的误导性或不完整性，注册会计师应当对财务报表提出否定结论，即财务报表没有按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制，未能在所有重大方面公允反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量。

（三）如果存在重大的范围限制，注册会计师应当在审阅报告中说明，假定范围不受限制，注册会计师可能发现需要调整财务报表的事项，因而提出保留结论。

如果范围限制的影响非常重大和广泛，以至于注册会计师认为不能提供任何程度的保证时，不应提供任何保证。

第二十八条 审阅报告应当由注册会计师签名并盖章。

第二十九条 审阅报告应当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。

第三十条 审阅报告应当注明报告日期。审阅报告的日期是指注册会计师完成审阅工作的日期，不应早于管理层批准财务报表的日期。

第七章 附 则

第三十一条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

附录：

审阅报告参考格式

1. 无保留结论的审阅报告

审 阅 报 告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们审阅了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。这些财务报表的编制是 ABC 公司管理层的责任，我们的责任是在实施审阅工作的基础上对这些财务报表出具审阅报告。

我们按照《中国注册会计师审阅准则第 2101 号——财务报表审阅》的规定执行了审阅业务。该准则要求我们计划和实施审阅工作，以对财务报表是否不存在重大错报获取有限保证。审阅主要限于询问公司有关人员和对财务数据实施分析程序，提供的保证程度低于审计。我们没有实施审计，因而不发表审计意见。

根据我们的审阅，我们没有注意到任何事项使我们相信财务报表没有按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，未能在所有重大方面公允反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量。

××会计师事务所
(盖章)

中国××市

中国注册会计师：×××
(签名并盖章)

中国注册会计师：×××
(签名并盖章)

二〇×二年×月×日

2. 保留结论的审阅报告

审 阅 报 告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们审阅了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报

表附注。这些财务报表的编制是 ABC 公司管理层的责任，我们的责任是在实施审阅工作的基础上对这些财务报表出具审阅报告。

我们按照《中国注册会计师审阅准则第 2101 号——财务报表审阅》的规定执行了审阅业务。该准则要求我们计划和实施审阅工作，以对财务报表是否不存在重大错报获取有限保证。审阅主要限于询问公司有关人员和对财务数据实施分析程序，提供的保证程度低于审计。我们没有实施审计，因而不发表审计意见。

ABC 公司管理层告知我们，存货以高于可变现净值的成本计价。由 ABC 公司管理层编制并经过我们审阅的计算表显示，如果根据企业会计准则规定的成本与可变现净值孰低法计价，存货的账面价值将减少×元，净利润和股东权益将减少×元。

根据我们的审阅，除了上述存货价值高估所造成的影响外，我们没有注意到任何事项使我们相信财务报表没有按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制，未能在所有重大方面公允反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量。

××会计师事务所
(盖章)

中国××市

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

二〇×二年×月×日

3. 否定结论的审阅报告

审 阅 报 告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们审阅了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。这些财务报表的编制是 ABC 公司管理层的责任，我们的责任是在实施审阅工作的基础上对这些财务报表出具审阅报告。

我们按照《中国注册会计师审阅准则第 2101 号——财务报表审阅》的规定执行了审阅业务。该准则要求我们计划和实施审阅工作，以对财务报表是否不存在重大错报获取有限保证。审阅主要限于询问公司有关人员和对财务数据实施分析程序，提供的保证程度低于审计。我们没有实施审计，因而不发表审计意见。

如财务报表附注×所述，ABC 公司在编制财务报表时未将各子公司纳入合并范围，且对这些子公司的长期股权投资以成本法核算。根据企业会计准则的规定，ABC 公司应当对子公司的长期股权投资采用权益法核算，并将子公司纳入合并范围。

根据我们的审阅，由于受到前段所述事项的重大影响，财务报表未能按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制。

××会计师事务所
(盖章)

中国××市

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

二〇×二年×月×日

中国注册会计师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

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师执行历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务（以下简称其他鉴证业务）。

第三条 注册会计师执行其他鉴证业务，应当遵守《中国注册会计师鉴证业务基本准则》和其他鉴证业务准则，以及职业道德规范和会计师事务所质量控制准则。

第四条 其他鉴证业务的保证程度分为合理保证和有限保证。

合理保证的其他鉴证业务的目标是注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的低水平，以此作为以积极方式提出结论的基础。

有限保证的其他鉴证业务的目标是注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的水平，以此作为以消极方式提出结论的基础。

有限保证的其他鉴证业务的风险水平高于合理保证的其他鉴证业务的风险水平。

第二章 承接与保持业务

第五条 只有符合下列所有条件，会计师事务所才能承接或保持其他鉴证业务：

- （一）鉴证对象由预期使用者和注册会计师以外的第三方负责；
- （二）在初步了解业务环境的基础上，未发现不符合职业道德规范和《中国注册会计师鉴证业务基本准则》要求的情况；
- （三）确信执行其他鉴证业务的人员在整体上具备必要的专业胜任能力。

第六条 注册会计师应当向责任方获取书面声明，以明确责任方对鉴证对象的责任。如果无法获取责任方的书面声明，注册会计师应当考虑：

- （一）承接业务是否适当，法律法规或合同是否明确了相关责任；
- （二）如果承接业务，是否在鉴证报告中披露该情况。

第七条 注册会计师应当考虑职业道德规范中有关独立性的要求，以及拟承接的其他鉴证业务是否具备《中国注册会计师鉴证业务基本准则》第十条规定的所有特征。

第八条 在某些情况下，鉴证对象要求的专业知识和技能可能超出注册会计师通常具有的专业胜任能力。在这种情况下，注册会计师应当考虑利用专家工作或拒绝接受业务委托。

第九条 注册会计师应当在其他鉴证业务开始前，与委托人就其他鉴证业务约定条款达成一致意见，并签订业务约定书，以避免双方对其他鉴证业务的理解产生分歧。如果委托人与责任方不是同一方，业务约定书的性质和内容可以有所不同。

第十条 在完成其他鉴证业务前，如果委托人要求将其他鉴证业务变更为非鉴证业务，或将合理保证的其他鉴证业务变更为有限保证的其他鉴证业务，注册会计师应当考虑这一要求的合理性。如果没有合理的理由，注册会计师不应当同意这一变更。

当业务环境变化影响到预期使用者的需求，或预期使用者对该项业务的性质存在误解时，注册会计师可以应委托人的要求，考虑同意变更该项业务。如果发生变更，注册会计师不应忽视变更前获取的证据。

第三章 计划与执行业务

第一节 总体要求

第十一条 注册会计师应当计划其他鉴证业务工作，以有效执行其他鉴证业务。

计划工作包括制定总体策略和具体计划。总体策略包括确定其他鉴证业务的范围、重点、时间安排和实施。具体计划包括拟执行的证据收集程序的性质、时间和范围以及选择这些程序的理由。

计划工作的性质和范围因被鉴证单位的规模、复杂程度以及注册会计师的相关经验等情况的不同而存在差异。在计划其他鉴证业务工作时，注册会计师应当考虑下列主要因素：

- （一）业务约定条款；
- （二）鉴证对象特征和既定标准；
- （三）其他鉴证业务的实施过程和可能的证据来源；
- （四）对被鉴证单位及其环境的了解，包括对鉴证对象信息可能存在重大错报风险的了解；
- （五）确定预期使用者及其需要，考虑重要性以及鉴证业务风险要素；
- （六）对参与业务的人员及其技能的要求，包括专家参与的性质和范围。

第十二条 计划其他鉴证业务工作不是一个孤立阶段，而是整个其他鉴证业务中持续的、不断修正的过程。

由于未预期事项、业务情况变化或获取的证据等因素，注册会计师可能需要在业务实施过程中修订总体策略和具体计划，进而修改计划实施的进一步程序的性质、时间和范围。

第十三条 在计划和执行其他鉴证业务时，注册会计师应当保持职业怀疑态度，以识别可能导致鉴证对象信息发生重大错报的情况。

第十四条 注册会计师应当了解鉴证对象和其他的业务环境事项，以足够识别和评估鉴证对象信息发生重大错报的风险，并设计和实施进一步的证据收集程序。

第十五条 在计划和执行其他鉴证业务时，注册会计师应当了解鉴证对象和其他的业务环境事项，以便为在下列关键环节作出职业判断提供重要基础：

- （一）考虑鉴证对象特征；
- （二）评估标准的适当性；
- （三）确定需要特殊考虑的领域，比如显示存在舞弊的迹象、需要特殊技能或利用专家工作的领域；
- （四）确定重要性水平，评价其数量的持续适当性，并考虑其性质因素；
- （五）实施分析程序时确定期望值；
- （六）设计和实施进一步的证据收集程序，以将鉴证业务风险降至适当水平；
- （七）评价证据，包括评价责任方口头声明和书面声明的合理性。

第十六条 注册会计师应当运用职业判断，确定需要了解鉴证对象及其他的业务环境事项的程度，并考虑这种了解是否足以评估鉴证对象信息发生重大错报的风险。

第二节 评估鉴证对象的适当性

第十七条 注册会计师应当评估鉴证对象的适当性。

适当的鉴证对象应当具备下列所有条件：

- （一）鉴证对象可以识别；
- （二）不同的组织或人员按照既定标准对鉴证对象进行评价或计量的结果合理一致；
- （三）注册会计师能够收集与鉴证对象有关的信息，获取充分、适当的证据，以支持其提出适当的鉴证结论。

第十八条 只有当对业务环境的初步了解表明鉴证对象适当时，会计师事务所才能承接其他鉴证业务。

在承接其他鉴证业务后，如果认为鉴证对象不适当，注册会计师应当出具保留结论、否定结论或无法提出结论的报告。必要时，注册会计师应当考虑解除业务约定。

第三节 评估标准的适当性

第十九条 注册会计师应当评估用于评价或计量鉴证对象的标准的适当性。

适当的标准应当具备下列所有特征：

- （一）相关性：相关的标准有助于得出结论，便于预期使用者作出决策；
- （二）完整性：完整的标准不应忽略业务环境中可能影响得出结论的相关因素，当涉及列报时，还包括列报的基准；
- （三）可靠性：可靠的标准能够使能力相近的注册会计师在相似的业务环境中，对鉴证对象作出合理一致的评价或计量；
- （四）中立性：中立的标准有助于得出无偏向的结论；
- （五）可理解性：可理解的标准有助于得出清晰、易于理解、不会产生重大歧义的结论。

第二十条 只有当对业务环境的初步了解表明使用的标准适当时，会计师事务所才能承接其他鉴证业务。

在承接其他鉴证业务后，如果认为使用的标准不适当，注册会计师应当出具保留结论、否定结论或无法提出结论的报告。必要时，注册会计师应当考虑解除业务约定。

第二十一条 标准可能是由法律法规规定的，或由政府主管部门或国家认可的专业团体依照公开、适当的程序发布的（以下简称公开发布标准），也可能是专门制定的。在通常情况下，只有当与预期使用者的需求相关时，公开发布标准才是适当的。

如果某鉴证对象存在公开发布标准，而特定的预期使用者出于特定目的使用其他标准，或专门建立一套标准满足其特殊需要，在这种情况下，注册会计师应当在鉴证报告中指明：

- （一）使用的标准不是公开发布标准；
- （二）使用的标准仅供特定的预期使用者使用，且仅适用于特殊目的。

第二十二条 对某些鉴证对象，可能不存在公开发布标准，而需要专门制定标准。注册会计师应当考虑专门制定的标准是否会导致鉴证报告对预期使用者产生误导。注册会计师应当尽可能使预期使用者或委托人确认专门制定的标准符合预期使用者的目的。

如果未获得对专门制定标准的确认，注册会计师应当考虑这种情况对评估既定标准适当性的影响，以及对鉴证报告中有关该标准的信息的影响。

第四节 重要性与鉴证业务风险

第二十三条 在计划和执行其他鉴证业务时，注册会计师应当考虑重要性和鉴证业务风险。

第二十四条 在确定证据收集程序的性质、时间和范围，评价鉴证对象信息是否不存在错报时，注册会计师应当考虑重要性。

在考虑重要性时，注册会计师应当了解并评价哪些因素可能会影响预期使用者的决策。

注册会计师应当综合数量和性质因素考虑重要性。在具体业务中，注册会计师需要运用职业判断，评估重要性以及数量和性质因素的相对重要程度。

第二十五条 注册会计师应当将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的水平。

在合理保证的其他鉴证业务中，注册会计师应当将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的低水平，以此作为以积极方式提出结论的基础。

由于证据收集程序的性质、时间和范围不同，有限保证的其他鉴证业务的风险水平高于合理保证的其他鉴证业务的风险水平。但在有限保证的其他鉴证业务中，证据收集程序的性质、时间和范围应当至少足以使注册会计师获得某种有意义的保证水平，以此作为注册会计师以消极方式提出结论的基础。

当注册会计师获取的保证水平很有可能在一定程度上增强预期使用者对鉴证对象信息的信任时，这种保证水平是有意义的保证水平。

第二十六条 鉴证业务风险通常体现为重大错报风险和检查风险。

重大错报风险是指鉴证对象信息在鉴证前存在重大错报的可能性。

检查风险是指注册会计师未能发现存在的重大错报的可能性。

注册会计师对重大错报风险和检查风险的考虑受具体业务环境的影响，特别受鉴证对象性质，以及所执行的是合理保证还是有限保证的其他鉴证业务的影响。

第四章 利用专家的工作

第二十七条 在收集和评价证据时，对于某些其他鉴证业务的鉴证对象和相关标准，可能需要运用特殊知识和技能。在这种情况下，注册会计师应当考虑利用专家的工作。

第二十八条 当利用专家的工作收集和评价证据时，注册会计师与专家作为一个整体，应当具备与鉴证对象和标准相关的足够的专业知识和技能。

第二十九条 参与其他鉴证业务的所有人员（包括专家），都应当保持应有的关注。

在执行其他鉴证业务时，尽管并不要求专家在所有方面与注册会计师具备同样的专业知识和技能，但注册会计师应当确定专家已充分了解其他鉴证业务准则，以使专家能够按照具体业务目标开展工作。

第三十条 注册会计师应当实施质量控制程序，明确执行其他鉴证业务人员的责任，包括专家的工作责任，以确保其遵守其他鉴证业务准则。

第三十一条 注册会计师应当充分参与其他鉴证业务和了解专家所承担的工作，以足以对鉴证对象信息形成的结论承担责任。

在形成鉴证结论时，注册会计师应当考虑利用专家工作的程度是否合理。

第三十二条 尽管并不期望注册会计师具备与专家相同的专业知识和技能，但注册会计师应当具备足够的知识和技能，以实现下列目的：

- （一）界定专家工作的目标及其如何与鉴证业务目标相联系；
- （二）考虑专家使用的假设、方法和原始数据的合理性；
- （三）考虑专家发现的问题和得出结论的合理性。

第三十三条 注册会计师应当获取充分、适当的证据，确定专家的工作是否符合其他鉴证业务的目标。

在评估专家提供证据的充分性和适当性时，注册会计师应当评价：

- （一）专家的专业胜任能力，包括专家的经验 and 客观性；
- （二）专家使用的假设、方法和原始数据的合理性；
- （三）专家发现的问题和得出结论的合理性及其重要性。

第五章 获取证据

第一节 总体要求

第三十四条 注册会计师应当获取充分、适当的证据，据此形成鉴证结论。

证据的充分性是对证据数量的衡量。证据的适当性是对证据质量的衡量，即证据的相关性和可靠性。

第三十五条 注册会计师可以考虑获取证据的成本与所获取信息有用性之间的关系，但不应仅以获取证据的困难和成本为由减少不可替代的程序。

第三十六条 在评价证据的充分性和适当性以支持鉴证结论时，注册会计师应当运用职业判断，并保持职业怀疑态度。

第三十七条 其他鉴证业务通常不涉及鉴定文件记录的真伪，注册会计师也不是鉴定文件记录真伪的专家，但应当考虑用作证据的信息的可靠性，包括考虑与信息生成和维护相关的控制的有效性。

如果在执行业务过程中识别出的情况使其认为文件记录可能是伪造的或文件记录中的某些条款已发生变动，注册会计师应当作进一步调查，包括直接向第三方询证，或考虑利用专家的工作，以评价文件记录的真伪。

第三十八条 在合理保证的其他鉴证业务中，注册会计师应当通过下列不断修正的、系统化的执业过程，获取充分、适当的证据：

- （一）了解鉴证对象及其他的业务环境事项，必要时包括了解内部控制；
- （二）在了解鉴证对象及其他的业务环境事项的基础上，评估鉴证对象信息可能存在的重大错报风险；
- （三）应对评估的风险，包括制定总体应对措施以及确定进一步程序的性质、时间和范围；
- （四）针对识别的风险实施进一步程序，包括实施实质性程序，以及在必要时测试控制运行的有效性；
- （五）评价证据的充分性和适当性。

第三十九条 合理保证提供的保证水平低于绝对保证。由于存在下列因素，将鉴证业务风险降至零几乎不可能，也不符合成本效益原则：

- （一）选择性测试方法的运用；
- （二）内部控制的固有局限性；
- （三）大多数证据是说服性而非结论性的；
- （四）在获取和评价证据以及由此得出结论时涉及大量判断；

（五）在某些情况下鉴证对象具有特殊性。

第四十条 合理保证的其他鉴证业务和有限保证的其他鉴证业务都需要运用鉴证技术和方法，收集充分、适当的证据。与合理保证的其他鉴证业务相比，有限保证的其他鉴证业务在证据收集程序的性质、时间、范围等方面是有意识地加以限制的。

第四十一条 无论是合理保证还是有限保证的其他鉴证业务，如果注意到某事项可能导致对鉴证对象信息是否需要作出重大修改产生疑问，注册会计师应当执行其他足够的程序，追踪这一事项，以支持鉴证结论。

第二节 责任方声明

第四十二条 注册会计师在必要时应当向责任方获取声明。责任方声明包括书面声明和口头声明。责任方对口头声明的书面确认，可以减少注册会计师和责任方之间产生误解的可能性。

注册会计师应当要求责任方就其按照既定标准对鉴证对象进行评价或计量出具书面声明，无论该声明作为责任方的认定能否为预期使用者获取。如果无法获取该项书面声明，注册会计师应当根据工作范围受到限制的程度，考虑出具保留结论或无法提出结论的鉴证报告，并考虑是否需要就鉴证报告的使用作出限制。

第四十三条 在其他鉴证业务中，责任方可能主动提供声明或以回复注册会计师询问的方式提供声明。当责任方声明与某一事项相关，且该事项对鉴证对象的评价或计量有重大影响时，注册会计师应当实施下列程序：

- （一）评价责任方声明的合理性及其与其他证据（包括其他声明）的一致性；
- （二）考虑作出声明的人员是否充分知晓所声明的特定事项；
- （三）在合理保证的其他鉴证业务中，获取佐证性的证据；在有限保证的其他鉴证业务中，考虑是否有必要寻求佐证性的证据。

第四十四条 责任方声明不能替代注册会计师合理预期能够获取的其他证据。如果某事项对评价或计量鉴证对象产生重大影响或可能产生重大影响，且对该事项无法获取在正常情况下能够获取的充分、适当的证据，即使已从责任方获取相关声明，注册会计师应将其视为工作范围受到限制。

第六章 考虑期后事项

第四十五条 注册会计师应当考虑截至鉴证报告日发生的事项对鉴证对象信息和鉴证报告的影响。

第四十六条 注册会计师对期后事项的考虑程度，取决于这些事项对鉴证对象信息和鉴证结论适当性的潜在影响。

在某些其他鉴证业务中，由于鉴证对象性质特殊，注册会计师可能无需考虑期后事项，如对某一时点统计报表的准确性提出鉴证结论。

第七章 形成工作记录

第四十七条 注册会计师应当记录重大事项，以提供证据支持鉴证报告，并证明其已按照其他鉴证业务准则的规定执行业务。

第四十八条 对需要运用职业判断的所有重大事项，注册会计师应当记录推理过程和相關结论。

如果对某些事项难以进行判断，注册会计师还应当记录得出结论时已知悉的有关事实。

第四十九条 注册会计师应当将鉴证过程中考虑的所有重大事项记录于工作底稿。

在运用职业判断确定工作底稿的编制和保存范围时，注册会计师应当考虑，使未曾接触该项其他鉴证业务的有经验的专业人士了解实施的鉴证程序，以及作出重大决策的依据。

第八章 编制鉴证报告

第一节 总体要求

第五十条 注册会计师应当判断是否已获取充分、适当的证据，以支持鉴证结论。

在形成鉴证结论时，注册会计师应当考虑所有相关的证据，包括能够印证鉴证对象信息的证据和与之相矛盾的证据。

第五十一条 注册会计师应当以书面报告形式提出鉴证结论，鉴证报告应当清晰表述注册会计师对鉴证对象信息提出的结论。

第五十二条 注册会计师应当根据具体业务环境选择短式报告或长式报告，将信息有效地传达给预期使用者。

短式报告通常包括本准则第五十三条所述的鉴证报告基本内容。长式报告除包括基本内容外，还包括：

- （一）对业务约定条款的详细说明；
- （二）在特定方面发现的问题以及提出的相关建议。

在长式报告中，注册会计师应当将发现的问题及相关建议与鉴证结论清楚分开，并以适当措辞指出这些问题和建议不会影响鉴证结论。

第二节 鉴证报告的内容

第五十三条 鉴证报告应当包含下列基本内容：

- （一）标题；
- （二）收件人；
- （三）对鉴证对象信息（适当时也包括鉴证对象）的界定与描述；
- （四）使用的标准；
- （五）适当时，对按照标准评价或计量鉴证对象存在的所有重大固有限制的说明；
- （六）必要时，对报告使用者和使用目的的限定；
- （七）责任方的界定，以及对责任方和注册会计师各自责任的说明；
- （八）按照其他鉴证业务准则的规定执行业务的说明；
- （九）工作概述；
- （十）鉴证结论；
- （十一）注册会计师的签名及盖章；
- （十二）会计师事务所的名称、地址及盖章；
- （十三）报告日期。

第五十四条 鉴证报告的标题应当清晰表述其他鉴证业务的性质。

第五十五条 鉴证报告的收件人是指鉴证报告应当提交的对象，在可行的情况下，鉴证报告的收件人应当明确为所有的预期使用者。

第五十六条 鉴证报告中对鉴证对象信息（适当时也包括鉴证对象）的界定与描述主要包括：

- （一）与评价或计量鉴证对象相关的时点或期间；
- （二）鉴证对象涉及的被鉴证单位或其组成部分的名称；
- （三）对鉴证对象或鉴证对象信息的特征及其影响的解释，包括解释这些特征如何影响对鉴证对象按照既定标准进行评价或计量的准确性，以及如何影响所获取证据的说服力。

如果在鉴证结论中提及责任方的认定，注册会计师应当将该认定附于鉴证报告后，或在鉴证报告中复述该认定，或指明预期使用者能够从何处获取该认定。

第五十七条 鉴证报告应当指出评价或计量鉴证对象所使用的标准，以使预期使用者能够了解注册会计师提出结论的依据。

注册会计师可以将该标准直接包括在鉴证报告中。如果预期使用者能够获取的责任方认定中已包括该标准，或容易从其他来源获取该标准，注册会计师也可以仅在鉴证报告中提及该标准。

第五十八条 注册会计师应当根据具体业务环境考虑是否披露：

- （一）标准的来源，以及标准是否为公开发布标准；如果不是公开发布标准，应当说明采用该标准的理由；
- （二）当标准允许选用多种计量方法时，采用的计量方法；
- （三）使用标准时作出的重要解释；
- （四）采用的计量方法是否发生变更。

第五十九条 如果根据标准评价或计量鉴证对象存在重大固有限制，且预期鉴证报告的使用者不能充分理解，注册会计师应当在鉴证报告中明确提及该限制。

第六十条 如果用于评价或计量鉴证对象的标准仅能为特定使用者所获取，或仅与特定目的相关，注册会计师应当在鉴证报告中指明该鉴证报告的使用仅限于特定使用者或特定目的。

第六十一条 注册会计师应当在鉴证报告中界定责任方以及责任方和注册会计师各自的责任。

对于直接报告业务，注册会计师应当指明责任方对鉴证对象负责；对于基于认定的业务，注册会计师应当指明责任方对鉴证对象信息负责。

注册会计师的责任是对鉴证对象信息独立地提出结论。

第六十二条 注册会计师应当在鉴证报告中说明，该项其他鉴证业务是按照其他鉴证业务准则的规定执行的。如果存在针对该项其他鉴证业务的具体准则，注册会计师应当根据该准则的规定决定是否在鉴证报告中特别提及该准则。

第六十三条 为使预期使用者了解鉴证报告所表达的保证性质，注册会计师应当参照相关的审计准则和审阅准则，在鉴证报告中概述已执行的鉴证工作。

如果没有相关鉴证业务准则对特定鉴证对象的证据收集程序作出规定，注册会计师应当在概述时更具体地说明已执行的工作。

第六十四条 在有限保证的其他鉴证业务中，为使预期使用者理解以消极方式表达的结论所传达的保证性质，注册会计师对已执行工作的概述通常比在合理保证的其他鉴证业务中更加详细。

在有限保证的其他鉴证业务中，对已执行工作的概述应当包括下列内容：

- （一）指出证据收集程序的性质、时间和范围存在的限制，必要时，说明没有执行合理保证的其他鉴证业务中通常实施的程序；

（二）说明由于证据收集程序比合理保证的其他鉴证业务更为有限，因此，获得的保证程度低于合理保证的其他鉴证业务的保证程度。

第六十五条 注册会计师应当在鉴证报告中清楚地说明鉴证结论。如果鉴证对象信息由多个方面组成，注册会计师可就每个方面分别提出结论。

虽然提出这些结论并非都需要执行相同水平的证据收集程序，但注册会计师应当根据某一方面执行的工作是合理保证还是有限保证，决定该方面结论的适当表达方式。

第六十六条 在适当情况下，注册会计师应当在鉴证报告中告知预期使用者提出该结论的背景，比如注册会计师的结论中可能包括“本结论是在受到鉴证报告中指出的固有限制的条件下形成的”的措辞。

第六十七条 在合理保证的其他鉴证业务中，注册会计师应当以积极方式提出结论，如“我们认为，根据×标准，内部控制在所有重大方面是有效的”或“我们认为，责任方作出的‘根据×标准，内部控制在所有重大方面是有效的’这一认定是公允的”。

第六十八条 在有限保证的其他鉴证业务中，注册会计师应当以消极方式提出结论，如“基于本报告所述的工作，我们没有注意到任何事项使我们相信，根据×标准，×系统在任何重大方面是无效的”或“基于本报告所述的工作，我们没有注意到任何事项使我们相信，责任方作出的‘根据×标准，×系统在所有重大方面是有效的’这一认定是不公允的”。

第六十九条 如果提出无保留结论之外的其他结论，注册会计师应当在鉴证报告中清楚地说明提出该结论的理由。

第七十条 鉴证报告应当注明报告日期，以使预期使用者了解注册会计师已考虑截至报告日发生的事项对鉴证对象信息和鉴证报告的影响。

第七十一条 注册会计师可以在鉴证报告中增加不会影响鉴证结论的其他信息或解释。这些信息或解释主要包括：

- （一）注册会计师和其他参加具体业务的人员的资格和经验；
- （二）重要性水平；
- （三）在该业务的特定方面发现的问题及相关建议。

鉴证报告中是否包含此类信息取决于该信息对预期使用者需求的重要程度。增加的信息应当与注册会计师的结论清楚分开，并在措辞上不影响鉴证结论。

第三节 保留结论、否定结论和无法提出结论

第七十二条 如果存在下列事项，且判断该事项的影响重大或可能重大，注册会计师不应当提出无保留结论：

（一）由于工作范围受到业务环境、责任方或委托人的限制，注册会计师不能获取必要的证据将鉴证业务风险降至适当水平，在这种情况下，应当出具保留结论或无法提出结论的报告；

（二）如果结论提及责任方认定，且该认定未在所有重大方面作出公允表达，注册会计师应当提出保留结论或否定结论；如果结论直接提及鉴证对象及标准，且鉴证对象信息存在重大错报，注册会计师应当提出保留结论或否定结论；

（三）在承接业务后，如果发现标准或鉴证对象不适当，可能误导预期使用者，注册会计师应当提出保留结论或否定结论；如果发现标准或鉴证对象不适当，造成工作范围受到限制，注册会计师应当出具保留结论或无法提出结论的报告。

第七十三条 如果某事项造成影响的重大与广泛程度不足以导致出具否定结论或无法提出结论的报告，注册会计师应当提出保留结论，并在报告中使用“除……的影响外”等措辞。

第七十四条 如果责任方认定已指出并适当说明鉴证对象信息存在重大错报，注册会计师应当选择下列一种方式提出鉴证结论：

（一）直接对鉴证对象和使用的标准提出保留结论或否定结论；

（二）如果业务约定条款特别要求针对责任方认定提出结论，注册会计师应当提出无保留结论，并在鉴证报告中增加强调事项段，说明鉴证对象信息存在重大错报且责任方认定已对此作出了适当说明。

第九章 其他报告责任

第七十五条 注册会计师应当考虑其他报告责任，包括考虑就执行业务过程中注意到的与治理层责任相关的事项与治理层沟通的适当性。

如果委托人并非责任方，注册会计师直接与责任方或责任方的治理层沟通可能是不适当的。

第七十六条 如果业务约定条款没有特殊要求，注册会计师不必设计专门的程序以识别与治理层责任相关的事项。

第十章 附 则

第七十七条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3111 号——预测性 财务信息的审核

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师执行预测性财务信息审核业务，制定本准则。

第二条 本准则所称预测性财务信息，是指被审核单位依据对未来可能发生的事项或采取的行动的假设而编制的财务信息。

预测性财务信息可以表现为预测、规划或两者的结合，可能包括财务报表或财务报表的一项或多项要素。

本准则所称预测，是指管理层在最佳估计假设的基础上编制的预测性财务信息。最佳估计假设是指截至编制预测性财务信息日，管理层对预期未来发生的事项和采取的行动作出的假设。

本准则所称规划，是指管理层基于推测性假设，或同时基于推测性假设和最佳估计假设编制的预测性财务信息。推测性假设是指管理层对未来事项和采取的行动作出的假设，该事项或行动预期在未来未必发生。

第三条 在执行预测性财务信息审核业务时，注册会计师应当就下列事项获取充分、适当的证据：

（一）管理层编制预测性财务信息所依据的最佳估计假设并非不合理；在依据推测性假设的情况下，推测性假设与信息的编制目的是相适应的；

（二）预测性财务信息是在假设的基础上恰当编制的；

（三）预测性财务信息已恰当列报，所有重大假设已充分披露，包括说明采用的是推测性假设还是最佳估计假设；

（四）预测性财务信息的编制基础与历史财务报表一致，并选用了恰当的会计政策。

第四条 管理层负责编制预测性财务信息，包括识别和披露预测性财务信息依据的假设。

注册会计师接受委托对预测性财务信息实施审核并出具报告，可增强该信息的可信赖程度。

第二章 保 证 程 度

第五条 注册会计师不应就预测性财务信息的结果能否实现发表意见。

第六条 当对管理层采用的假设的合理性发表意见时，注册会计师仅提供有限保证。

第三章 接受业务委托

第七条 在承接预测性财务信息审核业务前，注册会计师应当考虑下列因素：

（一）信息的预定用途；

（二）信息是广为分发还是有限分发；

（三）假设的性质，即假设是最佳估计假设还是推测性假设；

（四）信息中包含的要素；

（五）信息涵盖的期间。

第八条 如果假设明显不切实际，或认为预测性财务信息并不适合预定用途，注册会计师应当拒绝接受委托，或解除业务约定。

第九条 注册会计师应当与委托人就业务约定条款达成一致意见，并签订业务约定书。

第四章 了解被审核单位情况

第十条 注册会计师应当充分了解被审核单位情况，以评价管理层是否识别出编制预测性财务信息所要求的全部重要假设。

注册会计师还应当通过考虑下列事项，熟悉被审核单位编制预测性财务信息的过程：

（一）与编制预测性财务信息相关的内部控制，以及负责编制预测性财务信息人员的专业技能和经验；

（二）支持管理层作出假设的文件的性质；

（三）运用统计、数学方法及计算机辅助技术的程度；

（四）形成和运用假设时使用的方法；

（五）以前期间编制预测性财务信息的准确性，及其与实际情况出现重大差异的原因。

第十一条 注册会计师应当考虑被审核单位编制预测性财务信息时依赖历史财务信息的程度是否合理。

注册会计师应当了解被审核单位的历史财务信息，以评价预测性财务信息与历史财务信息的编制基础是否一致，并为考虑管理层假设提供历史基准。

注册会计师应当确定相关历史财务信息是否已经审计或审阅，是否选用了恰当的会计政策。

第十二条 如果上期历史财务信息出具了非标准审计报告或非标准审阅报告，或被审核单位尚处于营业初期，注册会计师应当考虑各项相关的事实及其对预测性财务信息审核的影响。

第五章 涵盖期间

第十三条 注册会计师应当考虑预测性财务信息涵盖的期间。

随着涵盖期间的延长，假设的主观性将会增加，管理层作出最佳估计假设的能力将会减弱。预测性财务信息涵盖的期间不应超过管理层可作出合理假设的期间。

第十四条 注册会计师可以从下列方面考虑预测性财务信息涵盖的期间是否合理：

（一）经营周期；

（二）假设的可靠程度；

（三）使用者的需求。

第六章 审核程序

第十五条 在确定审核程序的性质、时间和范围时，注册会计师应当考虑下列因素：

（一）重大错报的可能性；

（二）以前期间执行业务所了解的情况；

（三）管理层编制预测性财务信息的能力；

（四）预测性财务信息受管理层判断影响的程度；

（五）基础数据的恰当性和可靠性。

第十六条 注册会计师应当评估支持管理层作出最佳估计假设的证据的来源和可靠性。注册会计师可以从内部或外部来源获取支持这些假设的充分、适当的证据，包括根据历史财务信息考虑这些假设，以及评价这些假设是否依据被审核单位有能力实现的计划。

第十七条 当使用推测性假设时，注册会计师应当确定这些假设的所有重要影响是否已得到考虑。

对推测性假设，注册会计师不需要获取支持性的证据，但应当确定这些假设与编制预测性财务信息的目的相适应，并且没有理由相信这些假设明显不切合实际。

第十八条 注册会计师应当通过检查数据计算准确性和内在一致性等，确定预测性财务信息是否依据管理层确定的假设恰当编制。

内在一致性是指管理层拟采取的各项行动相互之间不存在矛盾，以及根据共同的变量确定的金额之间不存在不一致。

第十九条 注册会计师应当关注对变化特别敏感的领域，并考虑该领域影响预测性财务信息的程度。

第二十条 当接受委托审核预测性财务信息的一项或多项要素时，注册会计师应当考虑该要素与财务信息其他要素之间的关联关系。

第二十一条 当预测性财务信息包括本期部分历史信息时，注册会计师应当考虑对历史信息需要实施的程序的范围。

第二十二条 注册会计师应当就下列事项向管理层获取书面声明：

- （一）预测性财务信息的预定用途；
- （二）管理层作出的重大假设的完整性；
- （三）管理层认可对预测性财务信息的责任。

第七章 列 报

第二十三条 在评价预测性财务信息的列报（包括披露）时，注册会计师除考虑相关法律法规的具体要求外，还应当考虑下列事项：

- （一）预测性财务信息的列报是否提供有用信息且不会产生误导；
- （二）预测性财务信息的附注中是否清楚地披露会计政策；
- （三）预测性财务信息的附注中是否充分披露所依据的假设，是否明确区分最佳估计假设和推测性假设；对于涉及重大且具有高度不确定性的假设，是否已充分披露该不确定性以及由此导致的预测结果的敏感性；
- （四）预测性财务信息的编制日期是否得以披露，管理层是否确认截至该日期止，编制该预测性财务信息所依据的各项假设仍然适当；
- （五）当预测性财务信息的结果以区间表示时，是否已清楚说明在该区间内选取若干点的基础，该区间的选择是否不带偏见或不产生误导；
- （六）从最近历史财务信息披露以来，会计政策是否发生变更、变更的原因及其对预测性财务信息的影响。

第八章 审 核 报 告

第二十四条 注册会计师对预测性财务信息出具的审核报告应当包括下列内容：

- （一）标题；
- （二）收件人；

- （三）指出所审核的预测性财务信息；
- （四）提及审核预测性财务信息时依据的准则；
- （五）说明管理层对预测性财务信息（包括编制该信息所依据的假设）负责；
- （六）适当时，提及预测性财务信息的使用目的和分发限制；
- （七）以消极方式说明假设是否为预测性财务信息提供合理基础；
- （八）对预测性财务信息是否依据假设恰当编制，并按照适用的会计准则和相关会计制度的规定进行列报发表意见；
- （九）对预测性财务信息的可实现程度作出适当警示；
- （十）注册会计师的签名及盖章；
- （十一）会计师事务所的名称、地址及盖章；
- （十二）报告日期。报告日期应为完成审核工作的日期。

第二十五条 审核报告应当说明：

- （一）根据对支持假设的证据的检查，注册会计师是否注意到任何事项，导致其认为这些假设不能为预测性财务信息提供合理基础；
- （二）对预测性财务信息是否依据这些假设恰当编制，并按照适用的会计准则和相关会计制度的规定进行列报发表意见。

第二十六条 审核报告还应当说明：

- （一）由于预期事项通常并非如预期那样发生，并且变动可能重大，实际结果可能与预测性财务信息存在差异；同样，当预测性财务信息以区间形式表述时，对实际结果是否处于该区间内不提供任何保证。
- （二）在审核规划的情况下，编制预测性财务信息是为了特定目的（列明具体目的）。在编制过程中运用了一整套假设，包括有关未来事项和管理层行动的推测性假设，而这些事项和行动预期在未来未必发生。因此，提醒信息使用者注意，预测性财务信息不得用于该特定目的以外的其他目的。

第二十七条 如果认为预测性财务信息的列报不恰当，注册会计师应当对预测性财务信息出具保留或否定意见的审核报告，或解除业务约定。

第二十八条 如果认为一项或者多项重大假设不能为依据最佳估计假设编制的预测性财务信息提供合理基础，或在给定的推测性假设下，一项或者多项重大假设不能为依据推测性假设编制的预测性财务信息提供合理基础，注册会计师应当对预测性财务信息出具否定意见的审核报告，或解除业务约定。

第二十九条 如果审核范围受到限制，导致无法实施必要的审核程序，注册会计师应当解除业务约定，或出具无法表示意见的审核报告，并在报告中说明审核范围受到限制的情况。

第九章 附 则

第三十条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

附录：

审核报告参考格式

1. 对预测性财务报表出具无保留意见的报告（以预测为基础）

审 核 报 告

ABC 股份有限公司：

我们审核了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）编制的预测（列明预测涵盖的期间和预测的名称）。我们的审核依据是《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3111 号—预测性财务信息的审核》。ABC 公司管理层对该预测及其所依据的各项假设负责。这些假设已在附注×中披露。

根据我们对支持这些假设的证据的审核，我们没有注意到任何事项使我们认为这些假设没有为预测提供合理基础。而且，我们认为，该预测是在这些假设的基础上恰当编制的，并按照××编制基础的规定进行了列报。

由于预期事项通常并非如预期那样发生，并且变动可能重大，实际结果可能与预测性财务信息存在差异。

××会计师事务所

中国注册会计师：×××

（盖章）

（签名并盖章）

中国注册会计师：×××

（签名并盖章）

中国××市

二〇××年×月×日

2. 对预测性财务报表出具无保留意见的报告（以规划为基础）

审 核 报 告

ABC 股份有限公司：

我们审核了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）编制的规划（列明规划涵盖的期间和规划的名称）。我们的审核依据是《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3111 号—预测性财务信息的审核》。ABC 公司管理层对该规划及其所依据的各项假设负责。这些假设已在附注×中披露。

ABC 公司编制规划是为了××目的。由于 ABC 公司尚处于营业初期，在编制规划时运用了一整套假设，包括有关未来事项和管理层行动的推测性假设，而这些事项和行动预期在未来未必发生。因此，我们提醒信息使用者注意，该规划不得用于××目的以外的其他目的。

根据我们对支持这些假设的证据的审核，在推测性假设（列明推测性假设）成立的前提下，我们没有注意到任何事项使我们认为这些假设没有为规划提供合理基础。我们认为，该规划是在这些假设的基础上恰当编制的，并按照××编制基础的规定进行了列报。

即使在推测性假设中所涉及的事项发生，但由于预期事项通常并非如预期那样发生，并且变动可能重大，因此实际结果仍然可能与预测性财务信息存在差异。

××会计师事务所

(盖章)

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

中国××市

二〇××年×月×日

中国注册会计师相关服务准则第 4101 号——对财务信息 执行商定程序

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师对财务信息执行商定程序业务，明确执业责任，制定本准则。

第二条 对财务信息执行商定程序的目标，是注册会计师对特定财务数据、单一财务报表或整套财务报表等财务信息执行与特定主体商定的具有审计性质的程序，并就执行的商定程序及其结果出具报告。

本准则所称特定主体，是指委托人和业务约定书中指明的报告致送对象。

第三条 注册会计师执行商定程序业务，仅报告执行的商定程序及其结果，并不提出鉴证结论。报告使用者自行对注册会计师执行的商定程序及其结果作出评价，并根据注册会计师的工作得出自己的结论。

第四条 商定程序业务报告仅限于参与协商确定程序的特定主体使用，以避免不了解商定程序的人对报告产生误解。

第五条 注册会计师执行商定程序业务，应当遵守相关职业道德规范，恪守客观、公正的原则，保持专业胜任能力和应有的关注，并对执业过程中获知的信息保密。

第六条 本准则不对商定程序业务提出独立性要求；但如果业务约定书或委托目的对注册会计师的独立性提出要求，注册会计师应当从其规定。

如果注册会计师不具有独立性，应当在商定程序业务报告中说明这一事实。

第七条 注册会计师应当按照本准则的规定和业务约定书的要求执行商定程序业务。

第二章 业务约定书

第八条 注册会计师应当与特定主体进行沟通，确保其已经清楚理解拟执行的商定程序和业务约定条款。

注册会计师应当就下列事项与特定主体沟通，并达成一致意见：

- （一）业务性质，包括说明执行的商定程序并不构成审计或审阅，不提出鉴证结论；
- （二）委托目的；
- （三）拟执行商定程序的财务信息；
- （四）拟执行的具体程序的性质、时间和范围；
- （五）预期的报告样本；
- （六）报告分发和使用的限制。

第九条 如果无法与所有的报告致送对象直接讨论拟执行的商定程序，注册会计师应当考虑采取下列措施：

- （一）与报告致送对象的代表讨论拟执行的商定程序；
- （二）查阅来自报告致送对象的相关信函和文件；
- （三）向报告致送对象提交报告样本。

第十条 如果接受委托，注册会计师应当与委托人就双方达成一致的事项签订业务约定书，以避免双方对商定程序业务的理解产生分歧。

第三章 计划、程序与记录

第十一条 注册会计师应当合理制定工作计划，以有效执行商定程序业务。

第十二条 注册会计师应当执行商定的程序，并将获取的证据作为出具报告的基础。

第十三条 执行商定程序业务运用的程序通常包括：

- （一）询问和分析；
- （二）重新计算、比较和其他核对方法；
- （三）观察；
- （四）检查；
- （五）函证。

第十四条 注册会计师应当记录支持商定程序业务报告的重大事项，并记录按照本准则的规定和业务约定书的要求执行商定程序的证据。

第四章 报 告

第十五条 商定程序业务报告应当详细说明业务的目的和商定的程序，以便使用者了解所执行工作的性质和范围。

第十六条 商定程序业务报告应当包括下列内容：

- （一）标题；
- （二）收件人；
- （三）说明执行商定程序的财务信息；
- （四）说明执行的商定程序是与特定主体协商确定的；
- （五）说明已按照本准则的规定和业务约定书的要求执行了商定程序；
- （六）当注册会计师不具有独立性时，说明这一事实；
- （七）说明执行商定程序的目的；
- （八）列出所执行的具体程序；
- （九）说明执行商定程序的结果，包括详细说明发现的错误和例外事项；
- （十）说明所执行的商定程序并不构成审计或审阅，注册会计师不提出鉴证结论；
- （十一）说明如果执行商定程序以外的程序，或执行审计或审阅，注册会计师可能得出其他应报告的结果；
- （十二）说明报告仅限于特定主体使用；
- （十三）在适用的情况下，说明报告仅与执行商定程序的特定财务数据有关，不得扩展到财务报表整体；
- （十四）注册会计师的签名和盖章；
- （十五）会计师事务所的名称、地址及盖章；
- （十六）报告日期。

第五章 附 则

第十七条 如果注册会计师具备专业胜任能力，且存在合理的判断标准，可参照本准则对非财务信息执行商定程序业务。

第十八条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

中国注册会计师相关服务准则第 4111 号——代编财务信息

221

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师执行代编财务信息业务（以下简称代编业务），制定本准则。

第二条 代编业务的目标是注册会计师运用会计而非审计的专业知识和技能，代客户编制一套完整或非完整的财务报表，或代为收集、分类和汇总其他财务信息。

注册会计师执行代编业务使用的程序并不旨在、也不能对财务信息提出任何鉴证结论。

第三条 注册会计师执行代编业务，应当遵守相关职业道德规范，恪守客观、公正的原则，保持专业胜任能力和应有的关注，并对执业过程中获知的信息保密。

第四条 本准则不对代编业务提出独立性要求。但如果注册会计师不具有独立性，应当在代编业务报告中说明这一事实。

第五条 在任何情况下，如果注册会计师的姓名与代编的财务信息相联系，注册会计师应当出具代编业务报告。

第二章 业务约定书

第六条 注册会计师应当在代编业务开始前，与客户就代编业务约定条款达成一致意见，并签订业务约定书，以避免双方对代编业务的理解产生分歧。

第七条 业务约定书应当包括下列主要事项：

（一）业务的性质，包括说明拟执行的业务既非审计也非审阅，注册会计师不对代编的财务信息提出任何鉴证结论；

（二）说明不能依赖代编业务揭露可能存在的错误、舞弊以及违反法规行为；

（三）客户提供的信息的性质；

（四）说明客户管理层应当对提供给注册会计师的信息的真实性和完整性负责，以保证代编财务信息的真实性和完整性；

（五）说明代编财务信息的编制基础，并说明将在代编财务信息和出具的代编业务报告中对该编制基础以及任何重大背离予以披露；

（六）代编财务信息的预期用途和分发范围；

（七）如果注册会计师的姓名与代编的财务信息相联系，说明注册会计师出具的代编业务报告的格式；

（八）业务收费；

（九）违约责任；

（十）解决争议的方法；

（十一）签约双方法定代表人或其授权代表的签字盖章，以及签约双方加盖公章。

第三章 计划、程序与记录

第八条 注册会计师应当制定代编业务计划，以有效执行代编业务。

第九条 注册会计师应当了解客户的业务和经营情况，熟悉其所处行业的会计政策和惯例，以及与具体情况相适应的财务信息的形式和内容。

第十条 注册会计师应当了解客户业务交易的性质、会计记录的形式和财务信息的编制基础。

注册会计师通常利用以前经验、查阅文件记录或询问客户的相关人员，获取对这些事项的了解。

第十一条 除本准则规定的程序外，注册会计师通常不需要执行下列程序：

- （一）询问管理层，以评价所提供信息的可靠性和完整性；
- （二）评价内部控制；
- （三）验证任何事项；
- （四）验证任何解释。

第十二条 如果注意到管理层提供的信息不正确、不完整或在其他方面不令人满意，注册会计师应当考虑执行本准则第十一条提及的程序，并要求管理层提供补充信息。

如果管理层拒绝提供补充信息，注册会计师应当解除该项业务约定，并告知客户解除业务约定的原因。

第十三条 注册会计师应当阅读代编的财务信息，并考虑形式是否恰当，是否不存在明显的重大错报。

本条前款所述的重大错报包括下列情形：

- （一）错误运用编制基础；
- （二）未披露所采用的编制基础和获知的重大背离；
- （三）未披露注册会计师注意到的其他重大事项。

注册会计师应当在代编财务信息中披露采用的编制基础和获知的重大背离，但不必报告背离的定量影响。

第十四条 如果注意到存在重大错报，注册会计师应当尽可能与客户就如何恰当地更正错报达成一致意见。如果重大错报仍未得到更正，并且认为财务信息存在误导，注册会计师应当解除该项业务约定。

第十五条 注册会计师应当从管理层获取其承担恰当编制财务信息和批准财务信息的责任的书面声明。该声明还应当包括管理层对会计数据的真实性和完整性负责，以及已向注册会计师完整提供所有重要且相关的信息。

第十六条 注册会计师应当记录重大事项，以证明其已按照本准则的规定和业务约定书的要求执行代编业务。

第四章 代编业务报告

第十七条 代编业务报告应当包括下列内容：

- （一）标题；
- （二）收件人；
- （三）说明注册会计师已按照本准则的规定执行代编业务；
- （四）当注册会计师不具有独立性时，说明这一事实；
- （五）指出财务信息是在管理层提供信息的基础上代编的，并说明代编财务信息的名称、日期或涵盖的期间；
- （六）说明管理层对注册会计师代编的财务信息负责；
- （七）说明执行的业务既非审计，也非审阅，因此不对代编的财务信息提出鉴证结论；

（八）必要时，应当增加一个段落，提醒注意代编财务信息对采用的编制基础的重大背离；

（九）注册会计师的签名及盖章；

（十）会计师事务所的名称、地址及盖章；

（十一）报告日期。

第十八条 注册会计师应当在代编财务信息的每页或一套完整的财务报表的首页明确标示“未经审计或审阅”、“与代编业务报告一并阅读”等字样。

第五章 附 则

第十九条 注册会计师执行代编非财务信息业务，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。

第二十条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

附录：

代编业务报告参考格式

1. 代编财务报表业务报告

代编财务报表业务报告

（收件人名称）：

在 ABC 公司管理层提供信息的基础上，我们按照《中国注册会计师相关服务准则第 4111 号—代编财务信息》的规定，代编了 ABC 公司 20×× 年 12 月 31 日的资产负债表，20×× 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。管理层对这些财务报表负责。我们未对这些财务报表进行审计或审阅，因此不对其提出鉴证结论。

×× 会计师事务所

（盖章）

中国××市

中国注册会计师：×××

（签名并盖章）

二〇××年×月×日

2. 代编财务报表业务报告，增加段落以引起对背离编制基础的关注

代编财务报表业务报告

（收件人名称）：

在 ABC 公司管理层提供信息的基础上，我们按照《中国注册会计师相关服务准则第 4111 号—代编财务信息》的规定，代编了 ABC 公司 20×× 年 12 月 31 日的资产负债表，20×× 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。管理层对这些财务报表负责。我们未对这些财务报表进行审计或审阅，因此不对其提出鉴证结论。

我们提请注意，如财务报表附注×所述，管理层对融资租赁的机器设备未予资本化，该事项不符合企业会计准则和《××会计制度》的规定。

××会计师事务所
(盖章)
中国××市

中国注册会计师：×××
(签名并盖章)
二〇××年×月×日

会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制

第一章 总 则

第一条 为了规范会计师事务所的业务质量控制，明确会计师事务所及其人员的质量控制责任，制定本准则。

第二条 本准则适用于会计师事务所执行历史财务信息审计和审阅业务、其他鉴证业务及相关服务业务。

第三条 会计师事务所应当根据本准则制定质量控制制度，以合理保证：

（一）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（以下分别简称审计准则、审阅准则、其他鉴证业务准则和相关服务准则；本准则将审计准则、审阅准则、其他鉴证业务准则和相关服务准则统称为业务准则）的规定；

（二）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。

项目负责人是指会计师事务所中负责某项业务及其执行，并代表会计师事务所在业务报告上签字的主任会计师或经授权签字的注册会计师。

第四条 质量控制制度包括会计师事务所为实现本准则第三条第一款规定的目标而制定的政策，以及为执行政策和监控政策的遵守情况而设计的必要程序。

第五条 会计师事务所在制定质量控制政策和程序时，应当考虑自身规模和业务特征等因素。

第二章 质量控制制度的要素

第六条 会计师事务所的质量控制制度应当包括针对下列要素而制定的政策和程序：

- （一）对业务质量承担的领导责任；
- （二）职业道德规范；
- （三）客户关系和具体业务的接受与保持；
- （四）人力资源；
- （五）业务执行；
- （六）业务工作底稿；
- （七）监控。

第七条 会计师事务所应当将质量控制政策和程序形成书面文件，并传达到全体人员。

第三章 对业务质量承担的领导责任

第八条 会计师事务所应当制定政策和程序，培育以质量为导向的内部文化。这些政策和程序应当要求会计师事务所主任会计师对质量控制制度承担最终责任。

第九条 会计师事务所的领导层及其作出的示范对会计师事务所的内部文化有重大影响。会计师事务所各级管理层应当通过清晰、一致及经常的行动示范和信息传达，强调质量控制政策和程序的重要性以及下列要求：

- （一）按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行工作；
- （二）根据具体情况出具恰当的报告。

第十条 会计师事务所的领导层应当树立质量至上的意识。会计师事务所应当通过下列措施实现质量控制的目标：

- （一）合理确定管理责任，以避免重商业利益轻业务质量；
- （二）建立以质量为导向的业绩评价、薪酬及晋升的政策和程序；
- （三）投入足够的资源制定和执行质量控制政策和程序，并形成相关文件记录。

第十一条 受会计师事务所主任会计师委派承担质量控制制度运作责任的人员，应当具有足够、适当的经验和能力以及必要的权限以履行其责任。

第四章 职业道德规范

第十二条 会计师事务所应当制定政策和程序，以合理保证会计师事务所及其人员遵守职业道德规范。

职业道德规范要求会计师事务所及其人员恪守客观、公正的原则，保持专业胜任能力和应有的关注，并对执业过程中获知的信息保密。

第十三条 会计师事务所制定的政策和程序应当强调遵守职业道德规范的重要性，并通过下列途径予以强化：

- （一）会计师事务所领导层的示范；
- （二）教育和培训；
- （三）监控；
- （四）对违反职业道德规范行为的处理。

独立性对于鉴证业务非常重要，会计师事务所应当根据本准则第十四条至第二十条的规定制定政策和程序，以保持独立性。

第十四条 会计师事务所应当制定政策和程序，以合理保证会计师事务所及其人员，包括聘用的专家和其他需要满足独立性要求的人员，保持职业道德规范要求的独立性。

这些政策和程序应当使会计师事务所能够：

- （一）向相关人员传达独立性要求；
- （二）识别和评价对独立性造成威胁的情况和关系，并采取适当的防护措施以消除对独立性的威胁，或将其降至可接受的水平。必要时，解除业务约定。

第十五条 会计师事务所制定的政策和程序应当要求：

（一）项目负责人向会计师事务所提供与客户委托业务相关的信息，以使会计师事务所能够评价这些信息对保持独立性的总体影响；

（二）会计师事务所人员立即向会计师事务所报告对独立性造成威胁的情况和关系，以便会计师事务所采取适当行动；

（三）会计师事务所收集相关信息，并向适当人员传达。

会计师事务所向适当人员传达收集的相关信息，有助于：

- （一）会计师事务所及其人员确定是否满足独立性要求；
- （二）会计师事务所保持并更新有关独立性的记录；
- （三）会计师事务所针对已识别的对独立性的威胁采取适当的行动。

第十六条 会计师事务所应当制定政策和程序，以合理保证能够获知违反独立性要求的情况，并采取适当行动予以解决。

这些政策和程序应当包括下列要求：

（一）所有应当保持独立性的人员，将注意到的违反独立性要求的情况立即告知会计师事务所；

（二）会计师事务所将已识别的违反这些政策和程序的情况，立即传达给需要与会计师事务所共同处理这些情况的项目负责人，以及需要采取适当行动的会计师事务所内部其他相关人员和受独立性要求约束的人员；

（三）项目负责人、会计师事务所内部的其他相关人员，以及需要保持独立性的其他人员，在必要时，立即向会计师事务所告知他们为解决有关问题采取的行动，以便会计师事务所能够决定是否应当采取进一步的行动。

第十七条 会计师事务所和相关项目负责人采取的适当行动，包括采取适当的防护措施以消除对独立性的威胁或将威胁降至可接受的水平，或解除业务约定。

会计师事务所应当为需要保持独立性的人员提供关于独立性政策和程序的培训。

第十八条 会计师事务所应当每年至少一次向所有受独立性要求约束的人员获取其遵守独立性政策和程序的书面确认函。

第十九条 会计师事务所应当制定下列政策和程序，以防范同一高级人员由于长期执行某一客户的鉴证业务可能对独立性造成的威胁：

（一）建立适当的标准，以便确定是否需要采取防护措施，将由于关系密切造成的威胁降至可接受的水平；

（二）对所有的上市公司财务报表审计，按照法律法规的规定定期轮换项目负责人。

第二十条 在建立适当的标准时，会计师事务所应当考虑下列事项：

（一）鉴证业务的性质，包括涉及公众利益的范围；

（二）高级管理人员提供该项鉴证业务的服务年限。

第五章 客户关系和具体业务的接受与保持

第二十一条 会计师事务所应当制定有关客户关系和具体业务接受与保持的政策和程序，以合理保证只有在下列情况下，才能接受或保持客户关系和具体业务：

（一）已考虑客户的诚信，没有信息表明客户缺乏诚信；

（二）具有执行业务必要的素质、专业胜任能力、时间和资源；

（三）能够遵守职业道德规范。

在接受新客户业务前，或决定是否保持现有业务或考虑接受现有客户的新业务时，会计师事务所应当根据具体情况获取本条前款第（一）项至第（三）项的信息。

当识别出问题而又决定接受或保持客户关系或具体业务时，会计师事务所应当记录问题如何得到解决。

第二十二条 针对有关客户的诚信，会计师事务所应当考虑下列主要事项：

（一）客户主要股东、关键管理人员、关联方及治理层的身份和商业信誉；

（二）客户的经营性质；

（三）客户主要股东、关键管理人员及治理层对内部控制环境和会计准则等的态度；

（四）客户是否过分考虑将会计师事务所的收费维持在尽可能低的水平；

（五）工作范围受到不适当限制的迹象；

（六）客户可能涉嫌洗钱或其他刑事犯罪行为的迹象；

（七）变更会计师事务所的原因。

第二十三条 会计师事务所可以通过下列途径，获取与客户诚信相关的信息：

- （一）与为客户提供专业会计服务的现任或前任人员进行沟通，并与其讨论；
- （二）向会计师事务所其他人员、监管机构、金融机构、法律顾问和客户的同行等第三方询问；
- （三）从相关数据库中搜索客户的背景信息。

第二十四条 在确定是否具有接受新业务所需的必要素质、专业胜任能力、时间和资源时，会计师事务所应当考虑下列事项，以评价新业务的特定要求和所有相关级别的现有人员的基本情况：

- （一）会计师事务所人员是否熟悉相关行业或业务对象；
- （二）会计师事务所人员是否具有执行类似业务的经验，或是否具备有效获取必要技能和知识的能力；
- （三）会计师事务所是否拥有足够的具有必要素质和专业胜任能力的人员；
- （四）在需要时，是否能够得到专家的帮助；
- （五）如果需要项目质量控制复核，是否具备符合标准和资格要求的项目质量控制复核人员；
- （六）会计师事务所是否能够在提交报告的最后期限内完成业务。

第二十五条 在确定是否接受新业务时，会计师事务所还应当考虑接受该业务是否会导致现实或潜在的利益冲突。

如果识别出潜在的利益冲突，会计师事务所应当考虑接受该业务是否适当。

第二十六条 在确定是否保持客户关系时，会计师事务所应当考虑在本期或以前业务执行过程中发现的重大事项，及其对保持客户关系可能造成的影响。

第二十七条 如果会计师事务所在接受业务后获知了某项信息，而该信息若在接受业务前获知，可能导致会计师事务所拒绝该项业务，针对保持该项业务及其客户关系制定的政策和程序应当包括下列内容：

- （一）适用于该业务环境的法律责任，包括是否要求会计师事务所向委托人报告或在某些情况下向监管机构报告；
- （二）解除该项业务约定，或同时解除该项业务约定及其客户关系的可能性。

第二十八条 会计师事务所针对解除业务约定或同时解除业务约定及其客户关系制定的政策和程序应当包括下列要求：

- （一）与客户适当级别的管理层和治理层讨论会计师事务所根据有关事实和情况可能采取的适当行动；
- （二）如果确定解除业务约定或同时解除业务约定及其客户关系是适当的，会计师事务所应当就解除的情况及原因，与客户适当级别的管理层和治理层讨论；
- （三）考虑是否存在法律法规的规定，要求会计师事务所应当保持现有的客户关系，或向监管机构报告解除的情况及原因；
- （四）记录重大事项及其咨询情况、咨询结论和得出结论的依据。

第六章 人 力 资 源

第二十九条 会计师事务所应当制定政策和程序，合理保证拥有足够的具有必要素质和专业胜任能力并遵守职业道德规范的人员，以使会计师事务所和项目负责人能够按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行业务，并根据具体情况出具恰当的报告。

第三十条 会计师事务所制定的人力资源政策和程序应当解决下列人事问题：

- （一）招聘；

- (二) 业绩评价;
- (三) 人员素质;
- (四) 专业胜任能力;
- (五) 职业发展;
- (六) 晋升;
- (七) 薪酬;
- (八) 人员需求预测。

第三十一条 会计师事务所应当制定招聘程序,以选择正直的、通过发展能够具备执行业务所需的必要素质和专业胜任能力的人员。

第三十二条 会计师事务所可以通过下列途径提高人员素质和专业胜任能力:

- (一) 职业教育;
- (二) 职业发展,包括培训;
- (三) 工作经验;
- (四) 由经验更丰富的员工提供辅导。

会计师事务所应当在人力资源政策和程序中强调对各级别人员进行继续培训的重要性,并提供必要的培训资源和帮助,以使人员能够发展和保持必要的素质和专业胜任能力。

第三十三条 会计师事务所应当制定业绩评价、薪酬及晋升程序,对发展和保持专业胜任能力并遵守职业道德规范的人员给予应有的肯定和奖励。

业绩评价、薪酬及晋升程序应当强调:

- (一) 使人员知晓会计师事务所对业绩和遵守职业道德规范的期望;
- (二) 向人员提供业绩、工作进步及职业发展方面的评价和咨询;
- (三) 帮助人员了解提高业务质量及遵守职业道德规范是晋升更高职位的主要途径,而不遵守会计师事务所的政策和程序可能招致惩戒。

第三十四条 会计师事务所应当对每项业务委派至少一名项目负责人。

会计师事务所应当制定政策和程序,明确下列要求:

- (一) 将项目负责人的身份和作用告知客户管理层和治理层的关键成员;
- (二) 项目负责人具有履行职责必要的素质、专业胜任能力、权限和时间;
- (三) 清楚界定项目负责人的职责,并告知该项目负责人。

第三十五条 会计师事务所应当制定政策和程序,监控项目负责人的工作负荷及可供调配的项目负责人数量,以使项目负责人有足够的时间履行职责。

第三十六条 会计师事务所应当委派具有必要素质、专业胜任能力和时间的员工,按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行业务,以使会计师事务所和项目负责人能够根据具体情况出具恰当的报告。

第三十七条 会计师事务所应当制定程序,评价员工的素质和专业胜任能力。

在委派项目组以及确定所需的监督层次时,会计师事务所应当考虑员工是否具有下列方面的素质和专业胜任能力:

- (一) 通过适当的培训和参与业务,获得执行类似性质和复杂程度业务的知识和实务经验;
- (二) 掌握法律法规、职业道德规范和业务准则的规定;
- (三) 具有相关技术知识,包括信息技术知识;
- (四) 熟悉客户所处的行业;
- (五) 具有职业判断能力;
- (六) 掌握会计师事务所质量控制政策和程序。

第七章 业务执行

第一节 指导、监督与复核

第三十八条 会计师事务所应当制定政策和程序，以合理保证按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行业务，使会计师事务所和项目负责人能够根据具体情况出具恰当的报告。

第三十九条 会计师事务所通常使用书面或电子手册、标准化底稿以及指南性材料等文件使其制定的政策和程序得到贯彻。这些文件针对的事项包括：

- （一）如何将业务情况简要告知项目组，使项目组了解工作目标；
- （二）保证适用的业务准则得以遵守的程序；
- （三）业务监督、员工培训和辅导的程序；
- （四）对已实施的工作、作出的重大判断以及拟出具的报告进行复核的方法；
- （五）对已实施的工作及其复核的时间和范围作出适当记录；
- （六）保证所有的政策和程序是合时宜的。

第四十条 项目组的所有成员应当了解拟执行工作的目标。

项目负责人应当通过适当的团队工作和培训，使经验较少的项目组成员清楚了解所分派工作的目标。

第四十一条 项目负责人对业务的监督包括：

- （一）追踪业务进程；
- （二）考虑项目组各成员的素质和专业胜任能力，以及是否有足够的时间执行工作，是否理解工作指令，是否按照计划的方案执行工作；
- （三）解决在执行业务过程中发现的重大问题，考虑其重要程度并适当修改原计划的方案；
- （四）识别在执行业务过程中需要咨询的事项，或需要由经验较丰富的项目组成员考虑的事项。

第四十二条 在复核项目组成员已执行的工作时，复核人员应当考虑：

- （一）工作是否已按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行；
- （二）重大事项是否已提请进一步考虑；
- （三）相关事项是否已进行适当咨询，由此形成的结论是否得到记录和执行；
- （四）是否需要修改已执行工作的性质、时间和范围；
- （五）已执行的工作是否支持形成的结论，并得以适当记录；
- （六）获取的证据是否充分、适当；
- （七）业务程序的目标是否实现。

确定复核人员的原则是，由项目组成员内经验较多的人员复核经验较少的人员执行的工作。

第二节 咨询

第四十三条 会计师事务所应当建立政策和程序，以合理保证：

- （一）就疑难问题或争议事项进行适当咨询；
- （二）可获取充分的资源进行适当咨询；
- （三）咨询的性质和范围得以记录；
- （四）咨询形成的结论得到记录和执行。

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。

第四十四条 会计师事务所应当形成一种良好的咨询氛围，鼓励会计师事务所人员就疑难问题或争议事项进行咨询。

第四十五条 项目组应当考虑就重大的技术、职业道德及其他事项，向会计师事务所内部或在适当情况下向会计师事务所外部具备适当知识、资历和经验的其他专业人士咨询，并适当记录和执行咨询形成的结论。

项目组在向会计师事务所内部或外部其他专业人士咨询时，应当提供所有相关事实，以使其能够对咨询的事项提出有见地的意见。

第四十六条 需要向外部咨询的会计师事务所，可以利用其他会计师事务所、职业团体、监管机构或商业机构提供的咨询服务，但应当考虑外部咨询提供者是否能够胜任这项工作。

第四十七条 项目组就疑难问题或争议事项向其他专业人士咨询所形成的记录应当经被咨询者认可。

咨询形成的记录应当完整详细，包括下列内容：

- （一）寻求咨询的事项；
- （二）咨询的结果，包括作出的决策、决策依据以及决策的执行情况。

第三节 意见分歧

第四十八条 会计师事务所应当制定政策和程序，以处理和解决项目组内部、项目组与被咨询者之间以及项目负责人与项目质量控制复核人员之间的意见分歧。形成的结论应当得以记录和执行。

第四十九条 只有意见分歧问题得到解决，项目负责人员才能出具报告。

第四节 项目质量控制复核

第五十条 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，以客观评价项目组作出的重大判断以及在准备报告时得出的结论。

这些政策和程序应当包括下列要求：

- （一）对所有上市公司财务报表审计实施项目质量控制复核；
- （二）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；
- （三）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。

第五十一条 会计师事务所的政策和程序应当要求在出具报告前完成项目质量控制复核。

第五十二条 在制定用于确定除上市公司财务报表审计以外的其他业务是否需要实施项目质量控制复核的标准时，会计师事务所应当考虑下列事项：

- （一）业务的性质，包括涉及公众利益的范围；
- （二）在某项业务或某类业务中已识别的异常情况或风险；
- （三）法律法规是否要求实施项目质量控制复核。

第五十三条 会计师事务所应当制定政策和程序，以规定：

- （一）项目质量控制复核的性质、时间和范围；
- （二）项目质量控制复核人员的资格标准；
- （三）对项目质量控制复核的记录要求。

第五十四条 项目质量控制复核通常包括：

- （一）与项目负责人进行讨论；
- （二）复核财务报表或其他业务对象信息及报告，尤其考虑报告是否适当；
- （三）选取与项目组作出重大判断及形成结论有关的工作底稿进行复核。

项目质量控制复核的范围取决于业务的复杂程度和出具不恰当报告的风险。

项目质量控制复核并不减轻项目负责人的责任。

第五十五条 在对上市公司财务报表审计实施项目质量控制复核时，复核人员应当考虑：

- （一）项目组就具体业务对会计师事务所独立性作出的评价；
- （二）在审计过程中识别的特别风险以及采取的应对措施；
- （三）作出的判断，尤其是关于重要性和特别风险的判断；
- （四）是否已就存在的意见分歧、其他疑难问题或争议事项进行适当咨询，以及咨询得出的结论；
- （五）在审计中识别的已更正和未更正的错报的重要程度及处理情况；
- （六）拟与管理层、治理层以及其他方面沟通的事项；
- （七）所复核的审计工作底稿是否反映了针对重大判断执行的工作，是否支持得出的结论；
- （八）拟出具的审计报告的适当性。

在对上市公司财务报表审计以外的其他业务实施项目质量控制复核时，项目质量控制复核人员可根据情况考虑上述部分或全部事项。

第五十六条 项目质量控制复核人员应当在业务过程中的适当阶段及时实施复核，以使重大事项在出具报告前得到满意解决。

第五十七条 如果项目负责人不接受项目质量控制复核人员的建议，并且重大事项未得到满意解决，项目负责人不应当出具报告。只有在按照会计师事务所处理意见分歧的程序解决重大事项后，项目负责人才能出具报告。

第五十八条 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应符合的下列要求：

- （一）履行职责需要的技术资格，包括必要的经验和权限；
- （二）在不损害其客观性的前提下，提供业务咨询的程度。

第五十九条 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。

第六十条 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。在确定项目质量控制复核人员时，会计师事务所应当避免下列情形：

- （一）由项目负责人挑选；
- （二）在复核期间以其他方式参与该业务；
- （三）代替项目组进行决策；
- （四）存在可能损害复核人员客观性的其他情形。

第六十一条 在业务执行过程中，项目负责人可以向项目质量控制复核人员进行咨询。当咨询问题的性质和范围十分重大时，项目组和复核人员应当谨慎从事，以使复核人员保持客观性。

如果复核人员不能保持客观性，会计师事务所应当委派其他人员或聘请具有适当资格的外部人员，担当项目质量控制复核人员或该项业务的被咨询者。

具有适当资格的外部人员是指会计师事务所外部的、具有担任项目负责人的必要素质和专业胜任能力的个人。

第六十二条 小型会计师事务所在识别出需要实施项目质量控制复核的业务后，可以聘请具有适当资格的外部人员或利用其他会计师事务所实施项目质量控制复核。

在聘请具有适当资格的外部人员时，小型会计师事务所应当遵守本准则第五十八条至第六十一条的规定。

第六十三条 会计师事务所应当制定政策和程序，要求记录项目质量控制复核情况，包括：

- （一）有关项目质量控制复核的政策所要求的程序已得到执行；
- （二）项目质量控制复核在出具报告前业已完成；
- （三）复核人员没有发现任何尚未解决的事项，使其认为项目组作出的重大判断及形成的结论不适当。

第八章 业务工作底稿

第六十四条 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。

第六十五条 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。

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。

第六十六条 如果针对客户的同一财务信息执行不同的委托业务，出具两个或多个不同的报告，会计师事务所应当将其视为不同的业务，根据制定的政策和程序，在规定的归档期限内分别将业务工作底稿归整为最终业务档案。

第六十七条 会计师事务所应当制定政策和程序，以满足下列要求：

- （一）安全保管业务工作底稿并对业务工作底稿保密；
- （二）保证业务工作底稿的完整性；
- （三）便于使用和检索业务工作底稿；
- （四）按照规定的期限保存业务工作底稿。

第六十八条 除下列情况外，会计师事务所应当对业务工作底稿包含的信息予以保密：

- （一）取得客户的授权；
- （二）根据法律法规的规定，会计师事务所为法律诉讼准备文件或提供证据，以及向监管机构报告发现的违反法规行为；
- （三）接受注册会计师协会和监管机构依法进行的质量检查。

第六十九条 无论业务工作底稿存在于纸质、电子还是其他介质，会计师事务所都应当针对业务工作底稿设计和实施适当的控制，以实现下列目的：

- （一）使业务工作底稿清晰地显示其生成、修改及复核的时间和人员；
- （二）在业务的所有阶段，尤其是在项目组成员共享信息或通过互联网将信息传递给其他人员时，保护信息的完整性；
- （三）防止未经授权改动业务工作底稿；
- （四）允许项目组和其他经授权的人员为适当履行职责而接触业务工作底稿。

第七十条 如果原纸质记录经电子扫描后存入业务档案，会计师事务所应当实施适当的控制程序，以保证：

（一）生成与原纸质记录的形式和内容完全相同的扫描复制件，包括人工签名、交叉索引和有关注释；

（二）将扫描复制件，包括必要时对扫描复制件的索引和签字，归整到业务档案中；

（三）能够检索和打印扫描复制件。

会计师事务所应当保留已扫描的原纸质记录。

第七十一条 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。

第七十二条 业务工作底稿的所有权属于会计师事务所。

会计师事务所可自主决定允许客户获取业务工作底稿部分内容，或摘录部分工作底稿，但披露这些信息不得损害会计师事务所执行业务的有效性。对鉴证业务，披露这些信息不得损害会计师事务所及其人员的独立性。

第九章 监 控

第七十三条 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。

对质量控制政策和程序遵守情况的监控旨在评价：

（一）遵守法律法规、职业道德规范和业务准则的情况；

（二）质量控制制度设计是否适当，运行是否有效；

（三）质量控制政策和程序应用是否得当，以便会计师事务所和项目负责人能够根据具体情况出具恰当的业务报告。

第七十四条 对会计师事务所质量控制制度的监控应当由具有专业胜任能力的人员实施，监控内容包括质量控制制度设计的适当性和运行的有效性。

会计师事务所可以委派主任会计师、副主任会计师或具有足够、适当经验和权限的其他人员履行监控责任。

第七十五条 会计师事务所应当从下列方面对质量控制制度进行持续考虑和评价：

（一）确定质量控制制度的完善措施，包括要求对有关教育与培训的政策和程序提供反馈意见；

（二）与会计师事务所适当人员沟通已识别的质量控制制度在设计、理解或执行方面存在的缺陷；

（三）由会计师事务所适当人员采取追踪措施，以对质量控制政策和程序及时作出必要的修正。

对质量控制制度的持续考虑和评价还包括分析下列事项：

（一）法律法规、职业道德规范和业务准则的新变化，以及会计师事务所的政策和程序如何适当反映这些变化；

（二）有关独立性政策和程序遵守情况的书面确认函；

（三）职业发展，包括培训；

（四）与接受和保持客户关系及具体业务相关的决策。

第七十六条 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。

周期性检查的组织方式，包括对单项业务检查时间的安排，取决于下列主要因素：

- （一）会计师事务所的规模；
- （二）分支机构的数量及分布；
- （三）前期实施监控程序的结果；
- （四）人员和分支机构的权限；
- （五）会计师事务所业务和组织结构的性质及复杂程度；
- （六）与特定客户和业务相关的风险。

第七十七条 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。

第七十八条 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。

第七十九条 会计师事务所应当评价实施监控程序发现的缺陷的影响，并确定这些缺陷属于下列哪种情况：

（一）该缺陷并不必然表明质量控制制度不足以合理保证会计师事务所遵守法律法规、职业道德规范和业务准则的规定，以及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；

（二）该缺陷是系统性的、重复出现的或其他需要及时纠正的重大缺陷。

第八十条 会计师事务所应当将实施监控程序发现的缺陷及建议采取的适当补救措施，告知相关项目负责人及其他适当人员。

第八十一条 会计师事务所在评价各种缺陷后，应当提出下列改进措施：

- （一）采取与某项业务或某个成员相关的适当补救措施；
- （二）将监控发现的缺陷告知负责培训和职业发展的人员；
- （三）改进质量控制政策和程序；
- （四）对违反会计师事务所政策和程序的人员，尤其是对反复违规的人员实施惩戒。

第八十二条 如果实施监控程序的结果表明出具的报告可能不适当，或在执行业务过程中遗漏了应有的程序，会计师事务所应当确定采取适当的进一步行动，以遵守法律法规、职业道德规范和相关业务准则的规定。同时，会计师事务所应当考虑征询法律意见。

第八十三条 会计师事务所应当每年至少一次将质量控制制度的监控结果，传达给项目负责人及会计师事务所内部的其他适当人员，以使会计师事务所及其相关人员能够在其职责范围内及时采取适当的行动。

传达的信息应当包括：

- （一）已实施的监控程序；
- （二）实施监控程序得出的结论；
- （三）系统性的、重复出现的或其他重大的缺陷及其整改措施。

第八十四条 向相关项目负责人以外的人员传达已发现的缺陷，通常不指明涉及的具体业务，除非指明具体业务对这些人员适当履行职责是必要的。

第八十五条 会计师事务所应当适当记录下列监控事项：

- （一）制定的监控程序，包括选取已完成的业务进行检查的程序；
- （二）对监控程序实施情况的评价；

（三）识别出的缺陷，对其影响的评价，是否采取行动及采取何种行动的依据。

对监控程序实施情况评价的记录包括下列方面：

（一）对法律法规、职业道德规范和业务准则的遵守情况；

（二）质量控制制度的设计是否适当，运行是否有效；

（三）质量控制政策和程序是否已得到适当遵守，以使会计师事务所和项目负责人能够根据具体情况出具恰当的报告。

第八十六条 会计师事务所应当制定政策和程序，以合理保证能够适当处理针对下列事项的投诉和指控：

（一）已实施的工作未能遵守法律法规、职业道德规范和业务准则的规定；

（二）未能遵守会计师事务所质量控制制度。

投诉和指控既可能源自会计师事务所内部，也可能源自会计师事务所外部。

第八十七条 作为处理投诉和指控过程的一部分，会计师事务所应当设立投诉和指控渠道，以使会计师事务所人员能够没有顾虑地提出关心的问题。

第八十八条 会计师事务所应当按照既定的政策和程序调查投诉和指控事项，并对投诉和指控及其处理情况予以记录。

会计师事务所应当委派不参与该项业务的具有足够、适当经验和权限的人员负责对调查的监督。必要时，聘请法律专家参与调查工作。

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进行调查。

第八十九条 如果调查结果表明质量控制政策和程序在设计或运行方面存在缺陷，或者存在违反质量控制制度的情况，会计师事务所应当按照本准则第八十一条的规定采取适当行动。

第十章 记 录

第九十条 会计师事务所应当制定政策和程序，对质量控制制度各项要素的运行情况形成适当记录。

第九十一条 在确定记录的方式和内容时，会计师事务所应当考虑下列因素：

（一）会计师事务所的规模和分支机构的数量；

（二）会计师事务所相关人员和分支机构的权限；

（三）会计师事务所业务和组织结构的性质及复杂程度。

会计师事务所可以根据自身情况合理确定记录的方式。

第九十二条 会计师事务所对质量控制记录的保存期限，应当足以使执行监控程序的人员能够评价质量控制制度的遵守情况。

第十一章 附 则

第九十三条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

