

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与广泛程度，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。

第二十二条注册会计师应当评估认定层次的重大错报风险,并根据既定的审计风险水平和评估的认定层次重大错报风险确定可接受的检查风险水平。

在既定的审计风险水平下,可接受的检查风险水平与认定层次重大错报风险的评估结果成反向关系。评估的重大错报风险越高,可接受的检查风险越低;评估的重大错报风险越低,可接受的检查风险越高。

注册会计师应当获取认定层次充分、适当的审计证据,以便在完成审计工作时,能够以可接受的低审计风险对财务报表整体发表审计意见。

第二十三条检查风险取决于审计程序设计的合理性和执行的有效性。

注册会计师应当合理设计审计程序的性质、时间和范围,并有效执行审计程序,以控制检查风险。

第八章附则

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，但如果存在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

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處理数据时发生失误；（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他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他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

（2006 年 2 月 15 日修订）

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和治理层成员；
- （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看法，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

(2006 年 2 月 15 日修订)

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 and 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 implementation 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种交易；
- (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运行进行专门的评价。

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控制测试及其结果。

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

(2006 年 2 月 15 日修订)

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。