

学校的理想装备

电子图书·学校专集

校园网上的最佳资源

《中国注册会计师独立审计准则》释义



《独立审计具体准则第8号 ——错误与舞弊》释义

一、关于《错误与舞弊准则》的一般说明

（一）独立审计的目的

注册会计师审计自诞生以来，从其内容发展来说，主要经历了详细审计、资产负债表审计和会计报表审计三个阶段，审计目的也随之有所变化。在详细审计阶段，审计目的是通过对被审计单位一定时期内的会计记录的逐笔审查，判定有无技术错误和舞弊行为。查错揭弊是这一阶段的审计目的。在资产负债表审计阶段，审计目的是通过对被审计单位一定时期内资产负债表所有项目及余额的可靠性、正确性进行审查，判断其财务状况和偿债能力。在此阶段，查错揭弊这一目的仍然存在，但已退居第二位，审计的功能从防护性发展到公证性。在会计报表审计阶段，审计目的是判定被审计单位一定时期内的会计报表是否公允地反映其财务状况和经营业绩，以及所采用的会计政策和会计处理方法是否符合本国的会计准则，并在出具审计报告的同时提出改进经营管理的建议。在此阶段，审计目的不再是查错揭弊，而是向社会提供合理的保证和向管理领域深入和发展。

尽管审计目的有了上述的变化，同时在现代审计中会计咨询和会计服务业务量也在日渐增多，但独立审计的目的，始终是对被审计单位的会计报表进行审计并发表意见。

《国际审计准则》规定：“会计报表审计的目的是为了使审计人员对在公认的会计政策规定范围内编制的会计报表能够发表意见。”美国的《一般公认审计准则》认为，审计是独立审计人员对会计报表的审查，其目的是对是否公允地按照一般公认会计原则反映财务状况、经营成果和财务状况变动情况发表意见。澳大利亚在《审计准则》中规定，会计资料审计的目的是审计师能够对会计资料发表意见。我国的独立审计准则，对独立审计的目的作了与这些组织和国家相类似的规定。《独立审计基本准则》第四条规定，独立审计的目的是注册会计师对被审计单位会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性发表审计意见。

独立审计的目的之所以是对被审计单位会计报表及相关资料发表审计意见，主要是基于下列两方面原因：一是社会公众的需要。注册会计师对被审计单位会计报表及相关资料的审查，最终是为了维护市场经济条件下社会经济活动的有序性和稳定性，帮助社会公众在经营活动中作出正确决策。无论是投资者还是债权人都要借助注册会计师的审计结论来了解会计报表的可靠程度，以利于作出是否投资或贷款等决策。二是审计能力的制约。由于审计技术、审计成本等方面的限制，更是由于企业规模逐渐扩大、经济业务日益复杂，通过详细审计以发现所有舞弊和错误、揭露违法行为已成为不可能，而只能在评审被审计单位内部控制制度基础上实行抽样审计。所以，查错揭弊已不再成为独立审计的主要目的。

独立审计的主要目的是对被审计单位的会计报表及相关资料的合法性、公允性及会计处理方法一贯性发表审计意见，而不是查错揭弊。这并不是说注册会计师可以不承担查错揭弊的职责，注册会计师应对审计过程中发现的重大的错误、舞弊行为予以关注和揭示。只要注册会计师严格按

照独立审计准则行事，保持职业上应有的认真与谨慎，通过实施适当的审计程序和方法，是能够将会计报表中重大的错弊事项揭示出来的。但是，由于审计的固有限制，并不能保证将所有的错弊事项都揭示出来，只要注册会计师没有欺诈行为，即使审计后的会计报表中具有错弊事项，注册会计师也不会承担法律责任。

（二）《错误与舞弊准则》的基本框架与规范内容

《错误与舞弊准则》共分6章25条。

第一章为“总则”（第一条至第四条），主要说明本准则的制定目的、制定依据、错误与舞弊的涵义以及本准则的适用范围。

第二章为“一般原则”（第五条至第八条），主要对被审计单位防止发生、及时发现并纠正错误与舞弊的责任，注册会计师合理确信能够发现可能导致会计报表失实的错误与舞弊的责任作了明确的规定。并说明由于审计测试和被审计单位内部控制制度的固有限制，注册会计师并不能保证发现所有的错误与舞弊。

第三章为“编制和实施审计计划时对错误与舞弊的关注”（第九条至第十二条），主要对注册会计师在编制和实施审计计划时，对可能发生的错误与舞弊形态的关注、增加错误与舞弊可能性的情形和应保持应有的职业谨慎等作了说明和规定。

第四章为“发现错误或舞弊迹象时的处理”（第十三条至第十九条），主要对注册会计师在审计过程中发现错误或舞弊可能存在的迹象时应采取的措施作了明确说明和规定。

第五章为“错误或舞弊对审计报告的影响”（第二十条至第二十三条），主要对不同情形下的错误与舞弊对审计意见和审计报告的影响作了明确说明和规定。

第六章为“附则”（第二十四条和第二十五条），主要说明本准则的解释权与生效日期。

二、关于“总则”的说明

（一）制定《错误与舞弊准则》的目的与依据

1. 制定目的。《错误与舞弊准则》是为了规范注册会计师在会计报表审计中发现、报告可能导致会计报表严重失实的错误与舞弊，明确相关责任而制定的。

2. 制定依据。中国注册会计师独立审计准则体系由《独立审计基本准则》、《独立审计具体准则》和《独立审计实务公告》、《执业规范指南》三部分组成。其中，《独立审计基本准则》是独立审计准则的总纲，是制定独立审计具体准则、实务公告和执业规范指南的基本依据。因此，作为具体准则之一的《错误与舞弊准则》，其制定依据是《独立审计基本准则》。

（二）错误的涵义

错误是指会计报表中存在的无意错报或漏报。

这个定义，揭示出了错误所具有的特征：在原因上，是行为人不精通业务、技术和法规，不精心操作以及单位管理不善所造成的；在动机上，是非故意性的，没有不良企图和动机；在手段上，具有偶然性和随意性，不是采取特定手段所为；在性质上，属于一种行为过失。

（三）舞弊的涵义

舞弊是指导致会计报表产生不实反映的故意行为。

舞弊具有如下特征：在原因上，是行为人经不住物质利益的诱惑，侥幸或故意为之所造成的；在目的上，具有非法占有和挪用公共财产的不良企图和动机；在手段上，采取故意制造错报和漏报、钻制度空子、涂改凭证、伪造单据、更改帐表等技术手段，进行有意掩饰、歪曲和欺骗；在形式上，表现出掩盖真相，貌似正确，一般不易察觉；在性质上，属于一种不法经济行为，其结果往往是造成国家、单位财产的损失。

（四）《错误与舞弊准则》的适用范围

本准则适用于注册会计师进行会计报表审计，注册会计师执行非会计报表审计业务，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。

三、关于“一般原则”的说明

（一）被审计单位对错误与舞弊的责任

被审计单位对错误与舞弊的责任，是被审计单位会计责任的内容之一。

会计责任是指被审计单位对会计报表所负的责任。会计报表由被审计单位编制，因而被审计单位对其所编制的会计报表负责，其中包括选择和应用适当的会计处理方法，保持完整的会计记录，建立健全必要的内部控制制度，保护资产的安全、完整，并对会计资料的真实性、合法性、完整性负责。会计资料的真实性是指有关数据的准确程度，会计核算应当以实际发生的经济业务为依据，如实地反映会计主体的财务状况和经营成果。会计资料的合法性是指经济活动、财务收支和会计核算必须符合《会计法》、《企业会计准则》以及相关财务会计制度、国家相关的法律、法规、内部管理制度和董事会或管理机构的决议等。会计资料的完整性是经济活动、财务收支和会计核算的资料必须全面、系统，既不会发生遗漏和疏忽，又不会发生以偏概全的现象。

根据被审计单位所承担会计责任的内容，被审计单位管理当局应当贯彻实施其内部控制，承担防止发生、及时发现并纠正错误与舞弊的责任。

（二）注册会计师对错误与舞弊的责任

注册会计师对错误与舞弊的责任，是其所承担的审计责任的内容之一。

审计责任是注册会计师执行审计业务、出具审计报告所应负的责任。注册会计师在执业过程中，应当按照审计准则的要求，实施必要的审计程序和方法；搜集必要的审计证据，以判断被审计单位的会计核算是否符合企业会计准则，是否公允地表达了被审计单位的财务状况、经营成果和资金变动情况，将其判断所得的结论在审计报告中表达出来，并对其审计报告的真实性、合法性负责。审计报告的真实性包括如实反映、可证实性和不偏不倚三个方面的涵义。如实反映是指审计报告应如实反映审计人员的审计范围、审计依据、已实施的审计程序和应发表的审计意见；可证实性是指事后可以验证，要求有根有据，脉络清楚，其他注册会计师在需要时都可按既定程序与方法对审计证据进行重新处理，并获得相同的结论；不偏不倚是指审计意见的表达应不受任何偏见或成见的影响，对影响财务信息公允表达的所有重要信息均予披露。审计报告的合法性是指审计报告的编制和出具必须符合国家有关法律、行政法规和审计准则的要求。这里所指的合法，主要是指符合《中华人民共和国注册会计师法》的规定。

注册会计师既然承担审计责任，就应当根据独立审计准则的要求充分

考虑审计风险，实施适当的审计程序，以合理确信能够发现可能导致会计报表严重失实的错误与舞弊。

被审计单位对错误与舞弊的责任与注册会计师对错误与舞弊的责任是完全不同的两种责任。因此，注册会计师对错误与舞弊的责任不能够替代、减轻或免除被审计单位对错误与舞弊的责任。

（三）注册会计师发现错误与舞弊的局限性

随着现代企业的扩展，经济活动浩瀚复杂，出于实际和经济的考虑或是时间、经费的限制，或是审计成本与效益的要求，注册会计师很难也不必要像以前那样对被审计单位的审计做到面面俱到。在详细审计转向抽样审计的时代，由于覆盖面的减少，审计抽样风险增多，非抽样风险依然存在，注册会计师已不可能对审计对象的真实面貌作出完全的评价和发表审计意见。因而，注册会计师即使依照独立审计准则进行审计，也并不能保证发现被审计单位所有的错误或舞弊。

在实际工作中，建立和实施一个完美的、能防止发生和及时发现并纠正错误和舞弊的内部控制是十分困难的：首先，企业对于经常发生的、大量的业务易于建立较好的内部控制，而对于个别的、偶然发生的业务，建立内部控制较为困难，或者从成本效益的角度考虑建立内部控制没有必要。其次，企业对于已发生的问题，或者能够估计到的问题，可以做好这方面的内部控制，而有些可能发生问题的环节是难以事先估计的。要建立一个能够防止任何差错和舞弊的内部控制几乎是不可能的。再次，由于内部控制离不开人的作用，有时难于保证每一个工作人员都具有良好的素质。即使每一个工作人员都具有良好的素质，也不能排除他们在工作中发生失误的可能性。因此，内部控制只能在一定程度上防止错误与舞弊的发生，而不能防止所有错误与舞弊。由于被审计单位内部控制的这种固有限制，而现代审计是在内部控制基础上实施的抽样审计，所以，注册会计师即使依照独立审计准则进行审计，也并不能保证发现所有的错误或舞弊。

（四）注册会计师对会计报表审计并非专为发现错误或舞弊

被审计单位管理舞弊和非管理舞弊客观存在，但现代审计对会计报表审计不以查错揭弊为主要目的，并且设计和执行审计计划并非以发现错误与舞弊为基础或依据，所以，未能查出精心策划的影响较大的舞弊行为的风险就必然存在。如果委托人要求对可能存在的错误或舞弊进行专门审计，这应视为非会计报表审计业务，注册会计师应考虑自身的能力和发现错误或舞弊的复杂性以及由此引发的审计风险，如果接受委托，会计师事务所应专门签订发现错误或舞弊的业务约定书，明确双方的责任。

四、关于“编制和实施审计计划时对错误与舞弊的关注”的说明

（一）注册会计师应关注的错误与舞弊的形态

注册会计师在编制和实施审计计划时，应力求使会计报表中没有重大的错误得到合理的保证。注册会计师为了能够合理地期望去发现可能存在的导致会计报表严重失实的错误与舞弊，应当充分关注错误与舞弊的形态。

注册会计师应当关注的错误形态主要包括：

1. 在会计资料中的计算和抄写错误。会计业务的处理是一项技术性很强的工作，从业人员必须掌握计算、制证、记帐、编表等专门技术，才能正确操作。而某些技术不精湛的专业人员，就往往发生违背操作技术、操

作规范和程序的错误。主要形式有：

(1) 计算错误。主要在较复杂的成本核算、增值税计算等方面，容易发生数字计算错误。

(2) 抄写错误。主要是抄录凭证、登记帐簿和编制会计报表时，抄写不认真而造成的错误。如“2”误抄写成“7”，“3”误抄写成“8”，“3”误抄写成“5”等。

2. 对事实的疏忽和误解。在日常的会计工作中，一方面，往往会由于从业人员工作不认真，造成疏忽性错误。如从业人员不认真记帐，致使登错帐户，记错栏次发生重帐错误，或对已发生的经济业务不予重视，发生漏帐错误。另一方面，往往会由于从业人员业务不精通，造成误解性错误。如从业人员混淆资本性支出和收益性支出、递延资产与待摊费用的界限。

3. 对会计政策的误用。会计工作是一项政策性很强的工作，从业人员必须全面掌握会计法规和会计政策，才能正确应用会计政策。如果从业人员对会计政策不了解，就难免会发生会计政策误用的现象，如应当采用快速折旧法的行业误用平均折旧法，应当采用权责发生制的企业误用收付实现制等。

注册会计师应当关注的舞弊形态主要包括：

1. 伪造或变造会计资料或其他资料，是指行为人虚假制造、篡改、歪曲、更改会计报表藉以编制的会计记录、原始凭证等会计资料或其他相关资料。如伪证记帐、有意错记误写凭证、帐簿等。

2. 侵占资产，是指行为人利用接近财物的职务便利，侵占自己所经管的资财。如保管物资时盗取实物、内部串通转移物资、挪用实物等。

3. 隐瞒或删除交易或事项的结果，是指行为人不按实际业务的过程和结果进行记录、核算，而无端隐瞒或删除交易或事项的结果。如以物易物隐瞒差价、删除销售业务转移收入等。

4. 记录虚假的交易或事项，是指行为人无中生有，凭空捏造业务，粉饰财务状况或贪污钱物。如虚列费用、损耗、坏帐、销售等。

5. 蓄意使用不当的会计政策，是指行为人事前预谋，为了隐匿亏损、夸大成绩或者为了偷漏税而使用不恰当的会计政策。如收入与费用不配比而虚增利润、违反历史成本原则而高估资产等。

6. 蓄意披露与事实不符的会计政策，是指行为人有意掩盖真相，在会计报表附注中披露与编制会计报表不一致的会计政策。如编报会计报表时采用快速折旧法计提折旧费用，而在会计报表附注中披露的是用平均折旧法计提折旧费用。

(二) 增加被审计单位错误与舞弊审计风险的情形

注册会计师在编制审计计划时，应当考虑由于错误与舞弊造成会计报表严重失实的风。除了内部控制制度设计中的缺陷和不遵守规定的控制风险外，增加错误与舞弊风险的情形包括：

1. 被审计单位管理人员的品行或能力存在问题。这主要是指：

(1) 被审计单位管理当局由一人或少数人把持，且内部缺乏有效的监督；

(2) 被审计单位组织结构极为复杂，且复杂程度极为不合理；

(3) 对内部控制的严重缺陷，无正当理由而迟迟不加以改正；

(4) 主办会计和财务人员离职率高；

- (5)会计部门长期人员不足；
- (6)经常更换法律顾问或注册会计师。
- 2．被审计单位管理人员遭受异常压力。这主要是指：
 - (1)被审计单位所在的行业不景气；
 - (2)被审计单位因发展过快导致营运资金不足；
 - (3)被审计单位经营成果不佳；
 - (4)被审计单位的大量资金投资于风险高的产品或行业。
- 3．被审计单位存在异常交易。这主要是指：
 - (1)期末发生对盈亏有重大影响交易；
 - (2)发生重大的关联人交易；
 - (3)支付给律师、法律顾问或代理商的酬金显著不合理。
- 4．注册会计师难以获取充分、适当的审计证据。这主要是指：
 - (1)证明交易的凭证不适当，存在凭证不足、篡改凭证的现象；
 - (2)会计处理不适当，存在帐务调整过多、未按正常程序记帐的现象；
 - (3)与被审计单位有关的单位的函证回函与帐簿记录不相符；
 - (4)被审计单位的管理人员对注册会计师的询问无法说明理由或理由不适当。

（三）注册会计师对被审计单位已发现的错误与舞弊的处理

注册会计师在编制和实施审计计划过程中应当考虑导致会计报表严重失实的错误与舞弊存在的可能性。注册会计师应当向被审计单位管理当局询问已发现的在报告期间已发生的任何舞弊或重大错误，如有必要，应修改审计计划。

（四）注册会计师在实施审计计划时应对错误与舞弊进行充分关注

注册会计师在实施审计计划时，既不应该假定被审计单位管理当局是不诚实的，也不应该假定管理当局是诚实的，应保持应有的职业谨慎，充分关注会计报表中可能存在的错误与舞弊的迹象。

五、关于“发现错误或舞弊迹象时的处理”的说明

（一）当有迹象说明错误或舞弊可能存在时的措施如果有迹象预示错误或舞弊可能存在，注册会计师应当考虑其对会计报表的可能影响。如果注册会计师认为所怀疑的错误或舞弊对会计报表将有重大影响，就应当执行其断定为适当的某些修改或追加的审计程序。至于如何修改或追加审计程序，应视注册会计师下述的判断而定：

- 1．可能发生的错误或舞弊的类型；
- 2．该种类型的错误或舞弊发生的可能性；
- 3．该种类型的错误或舞弊对会计报表产生重大影响的可能性。

（二）注册会计师实施修改或追加审计程序后的处理

注册会计师实施修改或追加的审计程序后，应能以充分、适当的审计证据证实或消除对存在错误或舞弊的怀疑。在得到证实的地方，注册会计师应提请被审计单位进行适当处理，即舞弊的影响在会计报表中已适当地反映出来，或者错误已经得到更正。

（三）注册会计师对内部控制的重新评价

除非其他方面的情况已有明确显示，注册会计师不应当假定错误或舞弊的发生是一个孤立的偶发事件。如果错误或舞弊是应该由内部控制予以防止或发现的，注册会计师应当重新考虑其以前对这一内部控制的评价，

如有必要，应修改实质性测试的性质、时间和范围。

（四）注册会计师对与错误或舞弊相关人员所作陈述的重新考虑

如果错误或舞弊的发生使得注册会计师不再信任与错误或舞弊相关人员的诚实，在这种情况下，注册会计师应当重新考虑与错误或舞弊相关人员以前所作陈述的可靠性。

（五）注册会计师对已发现的重大错误及所有舞弊的处理

注册会计师一般应以书面的方式向被审计单位管理当局告知审计过程中的重大错误和所有舞弊，对于一般性错误，也可采用口头告知的方式。无论采用书面的方式还是口头的方式，注册会计师应将告知结果记录于审计工作底稿。就错误来说，假如重大的错误已经纠正并告知了管理当局，通常就不用采取进一步的行动了。

（六）注册会计师对于重大错误或舞弊涉及人员的处理

在发生重大错误或舞弊的情况下，对于涉及的人员，注册会计师采取的适当办法是向对该人员负责的更高层管理人员报告，以期将重大错误或舞弊较好地加以解决。如财务经理涉及重大错误或舞弊，则应向公司主管财务的副总经理报告。

如果怀疑最高层管理人员涉及舞弊时，注册会计师应谨慎考虑是否向股东大会（董事会）、监事会报告以确定是否继续进行审计以及由此带来的后果。如果决定不再继续进行审计，注册会计师应征求律师意见后取消审计业务约定。

六、关于“错误或舞弊对审计报告的影响”的说明

（一）被审计单位拒绝调整或披露重大的错误与舞弊时的处理

对被审计单位确实存在的影响会计报表反映的重大的错误与舞弊，注册会计师应提请被审计单位调整会计报表或在会计报表附注中作适当披露。如果被审计单位拒绝调整或适当披露已发现的重大错误与舞弊，注册会计师应考虑已发现的重大错误与舞弊对会计报表的严重影响程度以及对审计意见的影响：当影响较为严重时，发表保留意见；当影响十分严重时，发表否定意见。

（二）无法确定错误与舞弊对会计报表的影响程度时的处理

如果注册会计师实施了必要的审计程序后或无法实施必要的审计程序，无法确定已发现的错误与舞弊对会计报表的影响程度，注册会计师应考虑：当已发现的错误与舞弊较为重大时，发表保留意见；当已发现的错误与舞弊十分严重时，发表拒绝表示意见。

（三）审计范围受到被审计单位限制时的处理

如果注册会计师的审计范围受到被审计单位的限制，以至于无法就可能发生的对会计报表产生重大影响的错误或舞弊获取充分、适当的审计证据，注册会计师应考虑：当审计范围受到较为严重限制时，发表保留意见；当审计范围受到十分严重限制时，发表拒绝表示意见。

（四）审计范围受到客观环境限制时的处理

注册会计师在审计过程中，如果审计范围受到客观环境的限制，有可能得不到审计证据，既无法证实也无法消除对错误或舞弊的怀疑，以至于不能确定错误或舞弊是否发生。在这种情况下，注册会计师应考虑：对会计报表的可能影响和对其审计报告的影响。注册会计师还将需要在提交审计报告或取消业务约定之前，考虑有关法律和法规的规定，以及可能需要

进行的法律咨询。

七、关于“附则”的说明

本准则第六章“附则”分别就本准则的解释权和施行日期作了规定。解释权归中国注册会计师协会，施行日期为 1997 年 1 月 1 日。

《独立审计具体准则第9号——内部控制与审计风险》释义

一、关于《内部控制与审计风险准则》的一般说明

（一）制定《内部控制与审计风险准则》的意义

审计抽样是现代审计的基石，而审计抽样显然离不开对被审计单位内部控制的研究与评价，更离不开对审计风险的评估。在会计报表审计中，对被审计单位内部控制的研究与评价、对审计风险的评估，不仅直接关系到审计抽样的范围，而且关系到注册会计师如何确定实质性测试的性质、时间和范围以获取适当、充分的审计证据。为了规范注册会计师在会计报表审计中研究与评价被审计单位的内部控制，评估审计风险，我们制定了《内部控制与审计风险准则》。制定这一准则的具体意义在于：

1．制定《内部控制与审计风险准则》有助于规范注册会计师对内部控制的研究与评价。对被审计单位内部控制进行研究与评价，既是注册会计师科学、合理地制定审计计划的客观要求，也是注册会计师评估审计风险以制定和实施相应审计程序的内在需要。然而，由于我国的注册会计师事业起步较晚，我国相当多的注册会计师至今对研究和评价内部控制的必要性认识不足，对内部控制研究与评价的做法更是五花八门。本准则不仅阐明了内部控制的目标及固有限制，而且就如何研究与评价内部控制的各个构成要素提出了具体要求，以使注册会计师对内部控制的研究与评价逐步规范化。

2．制定《内部控制与审计风险准则》有助于提高注册会计师的风险意识，增强风险抵御能力。从某种意义上说，注册会计师所从事的是一种风险性行业。相对发达国家而言，我国的执业环境很不规范，注册会计师面临的审计风险特别大。遗憾的是，我国还有不少注册会计师风险意识不强，对审计风险漠然视之。因此，制定本准则将有助于提高注册会计师的风险意识。特别是，本准则除了详细说明审计风险的各个构成要素及其相互关系外，还明确提出了评估审计风险各构成要素必须考虑的因素，这将有助于规范注册会计师在会计报表审计中评估审计风险，增强抵御风险的能力。

3．制定《内部控制与审计风险准则》有助于提高注册会计师对内部控制与审计风险相互关系的认识。内部控制与审计风险存在着相当密切的因果关系。其他条件保持相同的话，被审计单位的内部控制越健全，注册会计师所面临的审计风险越低。反之亦然。基于它们之间的这种关系，注册会计师研究与评价内部控制，是为了确定内部控制的有效性，进而评估审计风险。对于较为健全的内部控制环节，与之对应的审计风险（具体表现为控制风险）必然较小，注册会计师便可在较大程度上依赖内部控制，实施较少的实质性测试程序，获取较少的审计证据；对于较为薄弱的内部控制环节，与之对应的审计风险（具体表现为控制风险）必然较大，注册会计师便应较少依赖或不应依赖内部控制，实施较多的实质性测试程序，获取较大的审计证据。正是基于内部控制与审计风险的这种内在联系，我们才将有关内部控制的研究与评价要求与审计风险的评估要求放在同一个准则里。我们确信，这种安排有助于提高注册会计师对内部控制与审计风险

相互关系的认识。

（二）《内部控制与审计风险准则》的基本框架与规范内容

在研究与比较国外关于内部控制与审计风险准则的相关文献资料中，我们发现，20 世纪 90 年代之前，各国审计准则制定机构一般将内部控制与审计风险分开，分别制定相应的准则，或者将审计风险融入关于审计重要性的准则里；20 世纪 90 年代之后，则倾向于将审计风险从审计重要性准则中分离出去，并将其融合到内部控制准则里，最具代表性的是相关的国际审计准则和澳大利亚审计准则。

我们认为，这一重要转变是有其正当理由的。审计风险的高低与内部控制是否有效直接相关。不论是巴林银行倒闭事件，还是美国南加州奥兰治县寻求破产保护事件，都雄辩地说明了这一点。因此，在总体框架上，我们顺应了国际潮流，将内部控制与审计风险融合于同一个准则。

国际审计准则与澳大利亚审计准则《风险评估与内部控制》的结构体系极为相似，如表 9—1。

在写法上，二者的共同点是，将审计风险评估的有关条款分散、穿插至内部控制的有关条款中。

这种结构和写法在英文里或许无可挑剔，但不符合中文思维习惯。在第一稿里，我们曾试图采用与国际审计准则和澳大利亚审计准则相似的结构，但在第二稿的讨论中，我们发现这种结构逻辑顺序紊乱，内部控制条款与审计风险条款重叠、重复、交叉的现象尤为突出。为此，我们在征求意见稿的修订中，决定采用一种更加符合中文习惯的框架结构，将内部控制与审计风险放在两个独立的部分。

表 9—1

国际审计准则	澳大利亚审计准则
1．引言	1．引言
2．固有风险	2．固有风险
3．会计与内部控制	3．内部控制结构
4．控制风险	4．控制风险
5．固有风险评估与控制风险评估之间的关系	5．固有风险评估与控制风险评估之间的关系
6．检查风险	6．检查风险
7．小规模企业的审计风险	7．小规模企业的内部控制
8．内部控制重大缺陷的报告	8．附则

《内部控制与审计风险》共分 5 章 38 条。

主要规范两大方面的内容：一是规范注册会计师应当如何对被审计单位的内部控制进行研究与评价；二是规范注册会计师应当如何评估审计风险。

第一章“总则”（第一条至第四条），主要说明制定本准则的依据和目的、内部控制与审计风险的定义、本准则的适用范围。

第二章“一般原则”（第五条至第八条），提出了注册会计师研究、评价内部控制，评估审计风险应当遵循的四个基本要求。

第三章“内部控制”（第九条至第十八条），对注册会计师研究和评

价内部控制进行规范，着重说明研究和评价内部控制三个构成要素应考虑的主要因素以及应当注意的问题。

第四章“审计风险”（第十九条至第三十六条），就审计风险的构成要素及其评估重点提出规范化要求。

第五章“附则”（第三十七条和第三十八条），说明本准则的解释权和生效日期。

本准则未涉及电子数据处理（EDP）环境下如何对内部控制和审计风险进行评估的问题，这些问题将另行制定准则予以规定。

（三）《内部控制与审计风险准则》

与其他准则的关系与《内部控制与审计风险准则》关系较为密切的其他准则包括《审计重要性准则》、《错误与舞弊准则》、《管理建议书准则》以及《小规模企业审计的特殊考虑准则》。为了避免重复，关于审计风险与审计重要性的关系，在《审计重要性准则》里阐述；关于内部控制对于防范和发现错误与舞弊的作用，在《错误与舞弊准则》里阐述；关于如何报告内部控制重大缺陷的规定，在《管理建议书准则》里阐述；关于小规模企业内部控制较不健全，注册会计师在审计过程中应当特别考虑的因素，则在《小规模企业审计的特殊考虑准则》里阐述。

二、关于“总则”的说明

（一）制定本准则的目的和依据

本准则第一条规定：“为了规范注册会计师在会计报表审计中研究与评价被审计单位的内部控制，评估审计风险，提高审计效率，保证执业质量，根据《独立审计基本准则》，制定本准则。”这一条概括地说明了制定本准则的目的和依据。

1. 制定目的。本准则的制定目的包括具体目的和基本目的。制定本准则的具体目的就是为规范注册会计师在会计报表审计中研究与评价被审计单位的内部控制，评估审计风险。为了实现这一具体目的，本准则明确提出了注册会计师对内部控制和控制风险各个构成要素进行研究与评估时，应当考虑哪些因素、应当实施哪些程序、应当注意哪些问题；制定本准则的基本目的是为了提提高审计效率，保证执业质量。注册会计师研究与评价内部控制、评估审计风险，最终是为了确定在哪些方面可以信赖被审计单位的内部控制，在哪些方面不应信赖被审计单位的内部控制，而应当实施详细的实质性测试程序，以便将审计风险降低至可接受的水平，使审计工作符合质量要求。

2. 制定依据。本准则是具体审计准则，在独立审计准则体系中，它位居第二层次，理所当然地隶属于第一层次的《独立审计基本准则》。因此，本准则是依据《独立审计基本准则》制定的。具体地说，是依据《独立审计基本准则》第十二条“注册会计师应当研究和评价被审计单位的相关内部控制制度，据以确定实质性测试的性质、时间和范围”制定的。此外，根据《独立审计基本准则》制定的《独立审计具体准则第1号——会计报表审计》的第十条和第十一条也就内部控制以及审计风险的评估作出规定，从而也为本准则的制定提供了依据。

（二）内部控制与审计风险的定义及其构成要素

1. 内部控制的定义及其构成要素。在制定本准则过程中的文献回顾阶段，我们详细研究、比较了美国，英国，加拿大，澳大利亚，中国香港、

台湾地区及国际审计准则给内部控制所下的定义。在我们所考察的国家和地区中，我们发现关于内部控制的定义，可谓大同小异。例如，国际审计准则将内部控制定义为：

内部控制一词，是指管理当局为了确保以有序和有效的方式实现其管理目标，包括遵循管理制度，保护资产的安全、防范和发现错误与舞弊、确保会计记录的准确和完整、及时编制可信的财务信息而制定和实施的管理政策和控制程序。

我们借鉴了上述定义的内涵，并考虑了第一批审计准则关于被审计单位会计责任的界定，在第二条里将内部控制定义为：

本准则所称内部控制，是指被审计单位为了保证业务活动的有效进行，保护资产的安全和完整，防止、发现、纠正错误与舞弊，保证会计资料的真实、合法、完整而制定和实施的政策与程序。

关于内部控制的构成要素，在我们所考察的国家和地区中，不同的审计准则制定机构也已达成共识，普遍认为内部控制包括控制环境（Control Environment）、会计系统（Accounting System）和控制程序（Control Procedures）三大要素。在本准则里，我们也认同了内部控制的这三个构成要素。

本准则未对内部控制（Internal Control）与内部控制制度（Internal Control System）进行区分。为了简便起见，本准则只使用“内部控制”这一术语。

2. 审计风险的定义及其构成要素。与内部控制一样，在我们所考察的国家和地区中，关于审计风险定义的趋同现象也十分明显。例如，最具代表性的国际审计准则为审计风险所下的定义如下：

审计风险是指当财务报表存在重大错误时，审计人员对其发表不恰当意见。审计风险包括固有风险（Inherent Risk）、控制风险（Control Risk）和检查风险（Detection Risk）。

除借鉴上述定义的合理内核外，本准则在给审计风险下定义时，还注意与第一批审计准则关于审计风险的定义相衔接。

本准则第三条指出：“本准则所称审计风险，是指会计报表存在重大错报或漏报，而注册会计师审计后发表不恰当意见的可能性。”

至于审计风险的构成要素，为了与国际上通行的提法保持一致，我们也把固有风险、控制风险和检查风险界定为审计风险的三要素。

（三）本准则的适用范围

本准则主要规范注册会计师的审计业务，包括年度会计报表和中期会计报表审计业务。对于注册会计师在从事会计咨询、会计服务等业务过程中，研究与评价内部控制，评估审计风险，本准则虽不具法定约束力，但除非有特定要求，否则，注册会计师也应当尽可能参照本准则的规定办理。

三、关于“一般原则”的说明

本准则第二章“一般原则”共四条，分别就审计计划的编制与内部控制的研究、符合性测试、审计风险评估以及相关的审计工作底稿提出了四项基本要求。

（一）审计计划与内部控制

本准则第五条规定：“注册会计师编制审计计划时，应当研究与评价被审计单位的内部控制。”这一基本要求的提出，是基于审计计划与内部

控制之间的密切关系。会计报表审计是一项复杂的系统工程，不仅涉及到诸多人力、物力的配置、协调，而且涉及到时间预算、审计策略和重点审计领域的确定。因此，制定一个行之有效的审计计划，既是提高审计效率的内在需要，也是确保审计工作质量的前提条件。然而，审计计划的制定显然不是凭空想象，更不是千篇一律，而必须与被审计单位的具体情况相适应。这里所说的具体情况，其中最重要的是被审计单位的内部控制。注册会计师只有按照规范的程序和方法，对被审计单位的内部控制进行研究与评价，才能有的放矢、科学合理地制定审计计划，将重点审计领域放在内部控制比较薄弱的环节。

（二）内部控制与符合性测试

本准则第六条规定：“注册会计师应当对拟信赖的内部控制进行符合性测试，据以确定对实质性测试的性质、时间和范围的影响”。此规定要求注册会计师在审计实施阶段，首先必须作出是否信赖被审计单位的内部控制的决策。如果决定不信赖被审计单位的内部控制，那么，注册会计师便可绕过符合性测试，直接进入实质性测试阶段；如果决定信赖被审计单位的内部控制，那么，必须进行符合性测试，以评价内部控制的实际运行结果。符合性测试是指通过一定的审计方法，测试被审计单位业务活动的运行与相关内部控制的符合程度。通过符合性测试，注册会计师便可对内部控制的有效性作出进一步评价，并根据符合性测试结果确定实质性测试的性质、时间和范围。这里所说的实质性测试性质，包括分析性复核、交易测试、余额（金额）测试；这里所说的实质性测试时间，可分为资产负债表日之前、资产负债表之日、资产负债表日之后；这里所说的实质性测试范围，是指抽取样本量的大小、获取证据的多少。因此，第六条的规定事实上意味着，注册会计师如果决定信赖内部控制，必须首先进行符合性测试，并根据对内部控制有效性的评估，确定实质性测试是以分析性复核为主，还是以交易测试或余额（金额）测试为主；是在资产负债表日之前实施实质性测试程序，还是在资产负债表之日或之后实施；是抽取较大样本，获取较多证据，还是抽取较小样本，获取较少证据。

（三）职业谨慎与审计风险评估

如前所述，注册会计师所从事的是一种风险性行业。只要执业环境存在缺陷，只要采用抽样审计，就会存在审计风险。注册会计师或许无法完全规避审计风险，但这不等于说他们可置审计风险于不顾。相反地讲，面对客观存在的审计风险，注册会计师应当保持职业谨慎，运用专业判断，对被审计单位的审计风险各要素，包括固有风险、控制风险和检查风险进行全面的评估。如果评估结果表明被审计单位的固有风险和控制风险较高，注册会计师就应当实施能够将检查风险降低至最低水平的实质性测试，即以余额（金额）测试为主，在资产负债表日之后实施，抽取样本较大、获取较多审计证据。只有这样，才能将总体审计风险降低至注册会计师可接受的水平。基于上述理由，本准则第七条规定：“注册会计师应当保持应有的职业谨慎，合理运用专业判断，对审计风险进行评估，制定并实施相应的审计程序，以将审计风险降低至可接受的水平。”

（四）审计工作底稿

对被审计单位的内部控制进行研究与评价，对审计风险进行评估，是注册会计师为了达到审计目标而采取的必要手段。它们与实质性测试程序

一样，构成审计工作不可或缺的组成部分。因此，根据《独立审计具体准则第6号——审计工作底稿》的要求，本准则第八条规定：“注册会计师应当将研究、评价内部控制和评估审计风险的过程及结果记录于审计工作底稿。”

四、关于“内部控制”的说明

（一）内部控制的目标

从前面关于内部控制的定义中，我们可以看出，内部控制是为了实现被审计单位管理当局的下列四大管理目标而设计的：

1. 保证业务活动的有效进行；
2. 保护资产的安全和完整；
3. 防止、发现、纠正错误与舞弊；
4. 保证会计资料的真实、合法、完整。

具体到与会计系统有关的内部控制（这也是注册会计师最为关注的内部控制），其设计和运行是为了达到以下目标的：

1. 保证业务活动按照适当的授权进行。为了确保业务活动按照有序、有效的方式运行，内部控制较为健全的被审计单位，一般都为业务活动的批准、执行、复核、评价作出统一规定，分别赋予不同层次的经理和职员相应的职责和权利。除非经过批准，否则，任何业务活动的开展不得逾越这些规定，而必须获得有资格授权人士的批准。只有保证业务活动按照适当的授权进行，这些业务活动所派生的凭证资料才会按照事先规定的程序和途径传输给被审计单位的会计系统。

2. 保证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帐户，使会计报表的编制符合会计准则的相关要求。所有这些，事实上是作为内部控制三要素之一的会计系统所应当实现的四大职能：确认、记录、计量和报告。

3. 保证对资产和记录的接触、处理均经过适当的授权。资产，特别是货币资金、有价证券、存货等易变现资产，特别容易遭受挪用和盗窃，因此，不是任何人都可随意接触、处理资产，只有经过适当授权的，才能接触、处理资产，以确保资产的安全、完整。同样的，记录（包括业务记录及会计记录）作为一种控制手段，如果未经授权便可接触、处理记录，随意篡改、删除记录，不仅会弱化控制，甚至可能导致舞弊。

4. 保证帐面资产与实存资产定期核对相符。建立帐面资产与实存资产定期核对制度，使其相互牵制，不仅有助于核实会计记录的准确性，而且有助于核实实物资产的完整性。更重要的是，当二者核对产生差异时，有利于管理当局及时采取措施，防微杜渐，确保会计报表反映的资产确实存在。

（二）内部控制的固有限制

尽管内部控制的设计是为了帮助管理当局实现其管理目标，促使会计系统正常运转，但是，内部控制所提供的只是一种合理保证（Reasonable Assurance），这是因为内部控制存在以下固有限制：

1. 内部控制的设计和运行受制于成本与效益原则。成本必须小于效益，这是任何理性的经营活动都必须遵循的法则。内部控制的设计和运行当然也不例外。由于管理当局在设计、执行内部控制时，必然要权衡强化内部控制的利弊得失，必然要顾及设计和运行成本（如增加控制环节，必

然降低办事效率），没有一种内部控制是完美无缺的。

2．内部控制一般仅针对常规业务活动而设计，可能不适用于特殊的、非常规的业务活动。

3．即使是设计完善的内部控制，也可能因执行人员的粗心大意、精力分散、判断失误以及对指令的误解而失效。这是不言而喻的，不论内部控制设计得多完善，最终还得靠人去执行，执行过程中难免要出错。

4．内部控制可能因有关人员相互勾结、内外串通而失效。譬如，执行不相容职务的会计和出纳相互勾结，采购人员与供货单位串通一气，都可能导致舞弊现象，使内部控制丧失查错防弊的能力。

5．内部控制可能因执行人员滥用职权或屈从于外部压力而失效。例如，高级管理人员可能置内部控制规章于不顾，将自己的行为凌驾于内部控制之上。又如，政企不分、行政干预可能导致股份有限公司的董事会、监事会形同虚设，使其丧失控制职能。

6．内部控制可能因经营环境、业务性质的改变而削弱或失效。内部控制是针对特定的经营环境、业务性质而设计的，内部控制的改变一般会滞后于经营环境和业务性质的变迁。当经营环境和业务性质发生重大变化后，旧的内部控制可能不再适用，而新的内部控制尚未产生，这时，内部控制要么被削弱，要么已失效。

基于上述原因，注册会计师在确定内部控制的可信赖程度时，应当保持应有的职业谨慎，充分关注内部控制的固有限制。

（三）了解重要内部控制的审计程序

注册会计师在了解被审计单位的内部控制时，应当合理利用以往的审计经验，包括被审计单位的组织结构及其职责分工、各类主要交易及实物资产的控制程序等，但必须注意，过去有效的控制，到了本年度可能已失效。

对于重要内部控制的了解，除利用以往审计经验外，通常还可实施以下审计程序：

1．询问被审计单位有关人员，并查阅相关内部控制文件。就是说，注册会计师可向各级主管、经办人员询问诸如融资投资权限、劳动工资制度、赊销、折让、折扣、退货授权手续、仓库保管及领料手续等，并查阅相关内部控制文件，与询问结果相核对，以检查文件规定与有关人员的理解是否相吻合。

2．检查内部控制生成的文件和记录，如组织结构图、业务流程图、职务说明、程序手册、工时及薪金记录、销货进货记录、内部审计报告及工作底稿等。通过这种程序，注册会计师可对被审计单位的控制环境、控制程序增强感性认识。

3．观察被审计单位正在进行的业务活动和内部控制的运行情况，以便了解业务授权、文件记录、程序和步骤是否与内部控制的规定相一致。

4．选择若干具有代表性的交易和事项进行穿行测试。穿行测试（Walk-Through Test）也叫全程测试、了解性测试，是指在每一类交易循环中选择一笔或若干笔交易或事项进行测试，以验证内部控制的实际运行是否与审计工作底稿上所描述的内部控制相一致。例如，为了复查材料采购循环的内部控制，注册会计师可选取一笔或若干笔材料采购，从请购→订货→验收入库→库存保管→核准发票→付款→登帐，对整个采购程序进

行详细检查，以确定材料采购各个环节的实际执行情况是否与其所了解的内部控制保持一致。如发现实际执行情况与审计工作底稿关于内部控制的描述不一致，注册会计师应当对工作底稿加以修正。

（四）控制环境及其影响因素

所谓控制环境，是指被审计单位的管理当局对内部控制及其重要性的整体态度、认识和行动。它是增强或弱化各种方针、政策、组织效率的各种因素共同作用的一种氛围。控制环境的好坏，直接影响到被审计单位特定控制程序的有效性。如果被审计单位管理当局对内部控制的设计、运行高度重视，对任何背离内部控制的行为及时采取纠正措施，则控制程序的有效性必定较高。反之，违背控制程序将经常发生。但必须指出，一个好的控制环境本身并不能保证内部控制的有效运行。影响控制环境的主要因素包括：

1．经营管理的观念、方式和风格。显而易见，管理当局的理念和行为对控制环境将会产生深刻影响。例如，小心谨慎、循规蹈矩的管理当局，比粗心大意、滥用职权的管理当局更有可能遵循内部控制的各项规章制度，更有可能督促下属照章办事；独断专横的管理当局比开明民主的管理当局更有可能逾越内部控制，更有可能限制职责分工；好大喜功的管理当局比稳健务实的管理当局更有可能谎报经营业绩；精打细算的管理当局比挥霍浪费的管理当局更有可能加强预算控制。不同的经营理念、不同的经营方式和风格，影响了会计报表及会计记录的可靠性，因而成为注册会计师评价控制环境的重要因素之一。

2．组织结构和权利、职责的划分方法。精心设置的组织结构为管理当局统驭、协调和控制经营活动提供了健全的基础。组织结构的要素一般包括：组织中各个组成部分的存在形式和性质；各个组成部分的管理、经营职能；隶属关系及报告程序；职责和权利的划分方式。通过组织结构的设置、权利职责的划分，一个组织的各个组成部分及其成员都清楚自己在组织中的位置，了解自己拥有的权力、承担的责任、担当的职务、可接受的业务活动、利益冲突、行为规则等。因此，了解组织结构的设置情况、职责的划分方法，既有助于注册会计师评价控制环境，还有助于注册会计师了解被审计单位与控制有关的方针、政策、程序等。

3．控制系统。管理当局制定和实施的控制系统包括内部审计职能、人事聘用政策和程序、以及职务分工等也对控制环境产生影响。注册会计师也必须对这些方面进行了解，以评价被审计单位的控制环境。

基于上述理由，本准则第十三条规定：“注册会计师应当充分了解控制环境，以评价被审计单位管理当局对内部控制及其重要性的态度、认识和措施。”

（五）会计系统及其目标

所谓会计系统，是指被审计单位用于确认、记录、计量和报告其交易和事项的财务信息系统。通过会计系统，被审计单位的所有交易和事项最终都会与会计报表及会计记录相互联系，反映在相应的会计报表要素里。会计系统是内部控制的重要组成部分，其设计和运行是为了达到以下目标：

1．确认和记录一切交易和事项，各种经济活动主要符合可定义性（符合会计报表要素的定义和特征）、可计量性（具有可确切计量的属性）、

可靠性和相关性等四项标准，都应当予以确认，并记录于帐簿中。此目标与会计报表中关于报表项目存在性、完整性的认定有关。

2．按照一定的计量属性（如历史成本、现行成本、现行价格、可实现净值、未来现金流量现值），选择适当的计量单位（如名义货币、不变购买力货币），对符合确认标准的交易和事项的经济价值进行计价和量度，使具有不同性质的交易和事项转化为能用货币单位进行表述的会计信息，以综合反映某一特定经济主体的经营绩效和财务状况。此目标与会计报表中关于报表项目的计价认定有关。

3．以适当的方式（如报表、图表、文字说明等），将业经确认、记录、计量的会计信息及时、充分地呈报给信息使用者。这一目标与会计报表中关于报表项目的充分披露有关。

可见，会计系统与注册会计师对内部控制的评价直接相关。为此，本准则第十四条规定：“注册会计师应当充分了解会计系统，以识别和理解：被审计单位交易和事项的主要类别；各类主要交易和事项的发生过程；重要的会计凭证、帐簿记录以及会计报表项目；重大交易和事项的会计处理过程。

（六）控制程序

所谓控制程序，是指被审计单位管理当局为了实现其特定的管理目标而制定的除控制环境以外的各项政策和程序。控制程序主要包括：

1．交易授权。有效的内部控制要求每笔交易或每项活动都经过适当授权，包括一般授权和特殊授权。例如，被审计单位可能授予其子公司、分公司购置不超过 100 万元固定资产的权限，只有不超过 100 万元的固定资产购置，子公司、分公司可自行决定，这就是所谓的一般授权；对于超过 100 万元的固定资产购置，则可能要求其提前三个月编制预算，并报总公司批准，这就属于特殊授权。

2．职责划分。职责划分的基本目的在于避免任何职员担任不相容职务。所谓不相容职务，是指经营业务的授权、批准、执行和记录等完全由一人或一个部门办理时，发生错误与舞弊的概率就会增大的两项或两项以上职务。例如，采购业务的授权与采购业务的执行、采购业务的执行与采购帐款的审查支付、采购帐款的审查支付与存货的记录、存货记录与存货保管等都属于不相容职务。不相容职务必须予以分离，这是任何内部控制的基本原则。为此，注册会计师在评价被审计单位的控制程序时，应当特别注意以下三项职务是否分离：资产保管与会计相分离；经营责任与会计责任相分离；授权与执行、保管、审查、记录相分离。

3．凭证与记录控制。即设计和使用适当的凭证和记录，以确保交易和事项得以全面、完整、准确地记录。凭证与记录控制一般要求：凭证预先连续编号；及时编制凭证记录已发生的交易和事项；凭证简单明了，不易被误解。凭证与记录的种类繁多，但其中的会计科目表以及程序说明书（用于说明记录程序）尤其重要，注册会计师应当特别予以关注。

4．资产接触与记录使用。即对接触、使用资产（特别是现金和存货等易变现资产）和记录（包括会计记录和业务记录）应当有适当的防护措施，未经授权，不相关人士不得接触和使用这些资产和记录。

5．独立稽核。即对已记录的交易和事项及其计价由具体经办人以外的独立人士进行核对或验证。如编制银行存款调解表、稽核销售发票、成本

计算单、帐项复核、帐实核对、赊销部核实财务部提供的帐龄表等。

控制程序是否有效，直接影响到会计资料的真实性和可靠性，为此，本准则第十五条要求注册会计师应当充分了解上述控制程序，以合理确定相关的审计程序。

（七）内部审计的利用

内部审计是被审计单位内部控制系统的的重要组成部分。在研究与评价内部控制过程中，注册会计师在确定是否利用内部审计工作成果之前，应当考虑以下因素，对内部审计工作质量进行研究和评价：

1．内部审计人员的独立性。主要评价：内部审计部门在整个组织结构中的地位。内部审计部门的组织地位越高，其独立性也越高，反之，独立性就越低；内部审计负责人任免的决定者以及内部审计报告的收受人（董事会，还是监事会）。内部审计负责人任免的决定者，内部审计报告收受人的地位越高，内部审计的独立性也越高。内部审计人员与被审计部门的人员是否有亲戚关系，是否对内部审计人员所审计的部门实行轮调制，所审计的部门是否为内部审计人员过去和现在所负责或即将负责的。

2．内部审计人员的经验和能力。主要评价内部审计人员的教育水平、专业经验、职业培训，以判断其是否具有专业胜任能力。

3．内部审计程序的性质、时间和范围。即了解内部审计人员实施的审计程序属于分析性复核、交易测试，还是余额（金额）测试，实施这些审计程序的具体时间，抽取的样本是否科学。

4．内部审计人员所获取的审计证据的充分性和适当性。主要是评价内部审计工作底稿、文件、报告、建议的质量，以确定这些审计证据是否充分、适当。

5．管理当局对内部审计工作的重视态度。即考察管理当局是否针对内部审计报告所提出的问题及时采取纠正措施，是否采取适当措施防止类似问题发生。

（八）了解和评价内部控制的方法

注册会计师了解和评价内部控制的主要方法包括文字叙述、调查问卷表和流程图等。

文字叙述的做法是，通过询问被审计单位的有关人员，查阅相关内部控制文件，将被审计单位业务的授权、批准、执行、记录、保管等程序及其实际执行情况，用叙述性文字记录下来，形成内部控制说明书。文字叙述法一般按业务循环，逐项描述各个业务循环所完成的工作，及其所派生的各种文件记录。

调查问卷表是指注册会计师根据被审计单位的业务类型、业务循环、内部控制等，将内部控制的必要事项，特别是与确保会计记录的准确性和可靠性以及确保资产的安全、完整有关的主要事项作为调查项目，并系统地加以罗列的表格。表 9—2 列示了仓储与存货内部控制的调查问卷表。

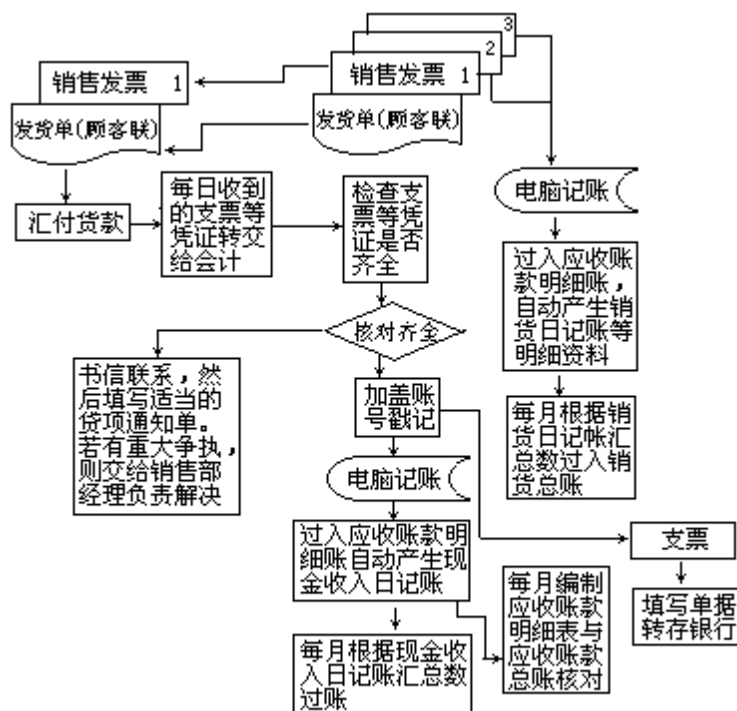
采用调查问卷表时，注册会计师既可将这些表格交由被审计单位的有关负责人填写、回答，也可根据调查项目，直接要求有关人员回答问题，然后由注册会计师据此判断内部控制是否行之有效。

流程图法是指注册会计师利用一系列符号和线条，形象地描述被审计单位的组织结构、职责分工、权限范围、文件编制及顺序、会计记录、业务处理流程、会计档案的种类及存放地点等内部控制内容。图 9—1 列示了

某商店的收款控制流程。

表 9—2 仓储与存货内部控制调查问卷表

被审计单位名称	ABC 公司	编制人	张三	日期	1997.3.5	索引号	CT ₄
调查项目	仓储与存货控制	复核人	李四	日期	1997.3.8	页次	1
			是	否	不适用	备注	
1. 大额的存货采购是否签订购货合同，有无审批制度							
2. 存货的入库存是否严格履行验收手续，对名称、规格、型号、数量、质量和价格等是否逐项核对，并及时入账							
3. 存货的发出手续是否按规定办理，是否及时登记仓库账并与会计记录核对							
4. 存货的采购、验收、保管、运输、付款等职责是否严格分离							
5. 存货的分检、堆放、仓储条件等是否良好							
6. 是否建立定期盘点制度，发生的盘盈、盘亏、毁损、报废是否及时按规定审批处理							
7. 产品销售成本计价方法是否符合财务会计制度的规定，有无发生重大变更；如果采用计划成本、定额成本、标准成本，计算产品销售成本时分配的材料成本差异和会计处理是否正确							
审计结论：			复核意见：				



根据上述公式，在既定的审计风险下，检查风险可推算如下：

$$\text{检查风险} = \frac{\text{审计风险}}{\text{固有风险} \times \text{控制风险}}$$

或

$$\text{DR} = \frac{\text{AR}}{\text{IR} \times \text{CR}}$$

例如，某注册会计师可接受的审计风险为 5%，根据以往审计经验以及本年度审计对内部控制的研究和评价，他将被审计单位的固有风险和控制风险分别评估为 60%和 40%。以这些评估为基础，他可接受的检查风险计算如下：

$$\text{DR} = \frac{5\%}{60\% \times 40\%}$$

$$\text{DR} = 20.8\%$$

从定性的角度看，审计风险三要素的相互关系如表 9—3 所示：

表 9—3 审计风险三要素之间的关系

注册会计师对固有风险的评价	注册会计师对控制风险的评估		
	高	中	低
	注册会计师可接受的检查风险		
高	最低	较低	中等
中	较低	中等	较高
低	中等	较高	最高

表 9—3 说明 检查风险与固有风险和控制风险的综合水平之间存在着反比关系。固有风险和控制风险的综合水平越高，注册会计师可接受的检查风险水平越低，反之亦然。换言之，当固有风险和控制风险的综合水平较高时，注册会计师必须扩大审计范围，将检查风险尽量降低，以便使整个审计风险降低至可接受的水平。反之，如果被审计单位内部控制行之有效，固有风险和控制风险的综合水平较低，则注册会计师即使冒较大的检查风险，但总体审计风险仍然较低。

（二）评估固有风险应考虑的因素

注册会计师评估被审计单位的固有风险时，应当考虑的因素可分为两类。第一类因素与会计报表的认定有关，第二类因素与帐户余额（金额）或交易类别有关。

评估与会计报表认定有关的固有风险时，注册会计师应着重考虑以下因素：

1．管理人员的品行和能力。管理人员诚信度越高，固有风险越小；反之，固有风险越大。管理人员的阅历、经验越丰富，素质和能力越高，固有风险越小；反之，固有风险越大。

2．管理人员，特别是财务人员的变动情况。管理人员，特别是财务人员的变动越频繁，固有风险越大；反之，固有风险越小。

3．管理人员遭受的异常压力。管理人员遭受的异常压力（如被审计单位负债率太高，银行威胁收回贷款；上市公司已连续两年遭受严重亏损，面临着被摘牌的危险）越大，固有风险越大；反之，固有风险越小。

4．业务性质。业务性质（如从事衍生金融工具的买卖业务）越复杂，固有风险越大；反之，固有风险越小。

5. 影响被审计单位所在行业的环境因素。例如，宏观调控、银根紧缩、竞争加剧、需求改变等不利环境因素，可能导致被审计单位的固有风险增大。

评估与帐户余额（金额）或交易类别有关的固有风险时，注册会计师应着重考虑以下因素：

1. 容易产生错报的会计报表项目。例如，待摊费用、递延资产、预提费用、产品销售成本、其他应收款、其他应付款等会计报表项目较易产生错报，与之相关的固有风险通常也较大。

2. 需要利用专家工作结果予以佐证的重要交易或事项的复杂程度。例如，需要精算师予以估价的退休金计划、需要地质工程师估算储油量的油田开采、需要鉴赏家鉴定的宝石、油画买卖等具有很高不确定性的交易或事项，其固有风险通常较大。

3. 确定帐户金额时，需要运用估计和判断的程度。例如，固定资产折旧、无形资产和递延资产摊销、存货跌价损失准备、坏帐准备、材料成本差异、或有损失等帐户金额的确定，需要会计人员大量运用估计和判断，出错的概率较大，固有风险也相应较大。

4. 容易遭受损失或被挪用的资产。例如，现金、有价证券、存货等资产具有普遍的吸引力，若缺乏有效的内部控制，容易遭受损失或被挪用，因而固有风险相对较大。

5. 会计期间，尤其是临近会计期末发生的异常及复杂交易。例如，会计年度即将结束时确认异常多的销售收入、发生大量的关联交易，可能意味着被审计单位有粉饰经营业绩和财务状况之嫌，相应地讲，固有风险也较大。

6. 在正常的会计处理程序中容易被漏记的交易和事项。例如，销售退回及折让、购货退回及折让、应收及应付利息的计提、按成本与市价孰低原则核算的有价证券、按权益法核算的长期投资及其投资损益等，在正常的会计处理程序中被漏记的可能性较大，固有风险也较大。

（三）控制风险的初步评估

注册会计师在了解被审计单位的内部控制并对固有风险进行评估后，应当对各重要帐户或交易类别的相关认定（主要包括是否存在、所有权是否归被审计单位所有、记录是否完整、余额或金额的计价是否正确、披露是否充分）所涉及的控制风险作出初步评估。这里所说的评估之所以是初步评估，是因为注册会计师在实施符合性测试之前，还无法最终对被审计单位内部控制的有效性（即能否及时防止、发现和纠正重大错报或漏报）作出肯定或否定的结论。

在对控制风险进行初步评估时，注册会计师应当遵循稳健原则，宁可高估控制风险，不可低估控制风险。基于这一原则，当出现下列情况之一时，注册会计师应当将控制风险评估为高水平，以确保其能扩大审计范围，搜集更加充分、适当的证据，从而通过尽量降低检查风险以使总体审计风险处于可容忍水平之下：

1. 被审计单位内部控制失效。就是说，尽管被审计单位内部控制确实存在，但因种种原因而未得到遵循和贯彻。2. 注册会计师难以对内部控制的有效性作出评估。例如，被审计单位缺乏成文的内部控制，内部控制仅以非正式的方式存在，或者符合性测试的范围受到限制，导致注册会计师

难以对内部控制是否有效作出评估。

3. 注册会计师不拟进行符合性测试。如果注册会计师决定省略符合性测试，直接实施实质性测试，他将无法对内部控制的有效性作出评估，基于稳健考虑，他应当将控制风险评估为高水平。

只有出现下列情况时，注册会计师才不应当将控制风险评估为高水平：

(1) 相关内部控制可能防止、发现或纠正重大错报或漏报。

(2) 注册会计师拟进行符合性测试。

上述第一种情况说明内部控制可能有效，第二种情况说明控制风险的高低，只有待注册会计师实施符合性测试程序后，才能最终予以评估。

(四) 符合性测试与控制风险的进一步评估

本准则第二十五条规定：“注册会计师如拟信赖内部控制，应当实施符合性测试程序，以评估控制风险。初步评估的控制风险水平越低，注册会计师就应获取越多的关于内部控制设计合理和运行有效的证据。”

上述规定包括两层涵义。第一层涵义是，实施符合性测试是信赖内部控制的前提条件，不允许注册会计师在实施符合性测试程序对内部控制的有效性进行测试之前，就对被审计单位的内部控制妄加信赖。当然，如果不准备信赖内部控制，注册会计师便可不实施符合性测试。第二层涵义说明了控制风险初步评估结果与审计证据的关系。如前所述，基于稳健原则，注册会计师宁可高估控制风险，不可低估控制风险。为此，本条规定要求，实施符合性测试之前，如果注册会计师要将控制风险评估为低水平，则他必须获取尽可能多的证据以表明内部控制设计合理、运行有效。

可供注册会计师选用的符合性测试程序通常包括下列三种：

1. 检查交易和事项的凭证。即检查交易和事项的有关凭证（如检查赊销、销货退回及折让、销货折扣等交易或事项是否经过适当的授权批准），以获取内部控制有效运行的证据。

2. 询问并实地观察未留下审计轨迹（Audit Trail）的内部控制的运行情况。例如，根据内部控制的规定，贵重的大宗存货的入库验收必须有采购经理、仓管经理和财务经理在场，但实际验收时是否如此严格执行，往往不会留下审计轨迹。在这种情况下，注册会计师可通过询问并实地观察，才能据此判断相关内部控制规定是否得到遵守。

3. 重新实施相关内部控制程序。例如，重新编制银行存款调节表，以检查被审计单位的财务人员是否定期将银行存款日记帐与银行对帐单核对、调节。

为了明确注册会计师对符合性测试的责任，本准则第二十七条规定了三个例外原则。出现下列三种情况之一时，注册会计师可不进行符合性测试，而直接实施实质性测试程序：

1. 相关内部控制不存在。既然内部控制不存在，当然也就无法进行符合性测试。

2. 相关内部控制虽然存在，但注册会计师通过了解发现其并未有效运行。当内部控制形同虚设，失去应有效力时，注册会计师便无法加以信赖。只要不准备信赖内部控制，注册会计师便没有责任进行符合性测试。

3. 符合性测试的工作量可能大于进行符合性测试所减少的实质性测试的工作量。进行符合性测试，其最终目的是为了减少实质性测试的工作量，

因此，基于“成本与效益”的考虑，如果符合性测试不能减少实质性测试的工作量，甚至可能大于符合性测试所减少的实质性测试工作量，进行符合性测试显然毫无意义。

进行了符合性测试后，注册会计师应当根据符合性测试的结果，评估内部控制的设计和运行是否与控制风险的初步评估结论相一致。如果存在偏差，应当修正对控制风险的评估，并据以修改实质性测试程序的性质、时间和范围。

（五）符合性测试应注意的问题

注册会计师对被审计单位的内部控制进行符合性测试时，应当特别关注以下三个问题：

1．对上期符合性测试资料的利用。如果持续接受委托（即对同一个被审计单位进行连续不间断的审计），注册会计师可利用上期对内部控制的研究与评价资料。但时过境迁，上期适用的、行之有效的内部控制，到了本期不一定再适用，不一定有助于防止、发现和纠正重大的错报或漏报，因此，若决定利用上期符合性测试资料，必须对其予以更新。

2．内部控制运用的一贯性。对被审计单位的内部控制进行符合性测试时，注册会计师必须注意内部控制在所审会计期间的运用是否保持一贯。如果内部控制在所审会计期间发生显著变化，如对业务部门放弃了严格的预算制度，转而采用赋予部门经理较大决策权的利润中心或投资中心制度，则注册会计师应当对被审计单位所审会计期间所运用的不同内部控制分别进行测试。

3．对期中审计符合性测试资料的利用。如果期中审计已进行符合性测试，注册会计师在决定完全信赖其结果前，应当考虑以下因素，以进一步获取期中至期末的相关审计证据。

（1）期中审计符合性测试的结论。如果期中审计符合性测试结果表明内部控制高度有效且一贯得到遵循，则注册会计师可考虑更多地利用期中审计的符合性测试资料。

（2）期中审计后剩余期间的长短。期中审计后剩余期间越长，期中审计符合性测试资料的利用价值越小，反之，利用价值越大。

（3）期中审计后内部控制的变动情况。期中审计后被审计单位内部控制的变动幅度越大，期中审计符合性测试资料的利用价值越小。反之，如果期中审计后内部控制未发生变动或只发生微小变动，则期中审计符合性测试资料的利用价值越大。

（4）期中审计后发生的交易和事项的性质及金额。期中审计后发生的交易和事项其性质如果与期中审计之前发生的交易和事项迥然不同，或者期中审计后发生的交易和事项其金额特别巨大，则期中审计符合性测试资料很可能没有多大利用价值。因为交易和事项性质的剧变，可能使期中审计所审会计期间的被审计单位运用的内部控制失效。同样的，期中审计后发生的交易和事项，其金额如果特别巨大，则根据重要性原则，符合性测试的重点应放在期中审计之后，而不应依赖期中审计对内部控制的研究与评价。

（5）拟实施的实质性测试程序。譬如，注册会计师已对1月至10月份的会计报表及会计资料实施了非常全面、详细的实质性测试，年终审计时准备采用全面、详细的实质性测试程序对11月和12月份的会计报表及其

会计记录进行测试，则他可能减少或根本不利用期中审计符合性测试资料。

（六）实质性测试与控制风险的最终评估

本准则第三十二条要求注册会计师在终结审计之前，应当根据实质性测试的结构和其他审计证据，对控制风险进行最终评估，并检查其是否与控制风险的初步评估结论相一致。如果不一致，如实质性测试结果表明，控制风险水平高于控制风险的初步评估水平，可能意味着根据对控制风险初步评估结论而设计的实质性测试程序不能将检查风险降低至可接受的水平。在这种情况下，注册会计师应当考虑是否追加相应的审计程序。例如，通过发函询证，注册会计师发现回函结果与被审计单位的会计记录普遍存在着重大差异，这表明被审计单位未能有效地就应收帐款与客户定期核对。为此，注册会计师可能决定全面、详细地审查所有销货交易、扩大应收帐款的函证范围。

（七）检查风险的评估基础

如前所述，审计风险三要素之间存在着密切关系。固有风险与控制风险的综合水平，决定着注册会计师可接受的检查风险水平。评估的固有风险与控制风险综合水平越高，注册会计师可接受的检查风险水平也越低，反之亦然。因此，本准则第三十三条规定：“由于控制风险与固有风险相互联系，注册会计师应当对固有风险与控制风险进行综合评估，并据以作为检查风险的评估基础。”

鉴于固有风险与控制风险的评估对检查风险有直接影响，固有风险和控制风险的水平越高，注册会计师就应实施越详细的实质性测试程序，并着重考虑其性质[例如，针对存货和产品销售成本项目，除实施分析性复核外，还对其余额（金额）进行细节测试]、时间（例如，在接近会计期间结束时，而不是在更早试点进行测试）和范围（例如抽取较大样本），以将检查风险降低至可接受的水平。

（八）检查风险对确定实质性测试性质、时间和范围的影响

不论固有风险和控制风险的评估结果如何，注册会计师都应当对各重要帐户或交易类别进行实质性测试。然而，注册会计师实施的实质性测试，其性质、时间和范围的决定，最终取决于注册会计师根据固有风险和控制风险的综合水平所确定的可接受的检查风险。可接受的检查风险水平与实质性测试的性质、时间和范围的关系如表 9—4 所示：

表 9—4 检查风险与实质性测试的性质、时间和范围的关系

实质性测试 可接受的检查风险	性质	时间	范围
高	分析性复核和交易测试为主	其中审计为主	较小样本 较少证据
中	分析性复核、交易测试以及余额测试结合运用	其中审计、期末审计和期后审计结合运用	适中样本 适量证据
低	余额测试为主	期末审计和期后审计为主	较大样本 较多证据

（九）检查风险与审计意见的类型

检查风险不仅影响注册会计师所实施的实质性测试的性质、时间和范围，而且影响注册会计师所发表审计意见的类型。如果经过实施有关实质性测试后，注册会计师仍认为与某一重要帐户或交易类别的认定有关的检查风险不能降低至可接受的水平，那么，他应当发表保留意见或拒绝发表意见。这是因为，如果不能将重要帐户或交易类别的检查风险降低至可接受的水平，注册会计师将难以确定有多少重大的错报或漏报无法通过实质性测试予以发现，会计报表的部分或全部认定是否真实、公允也难以确定。在这种情况下，最明智的做法是发表保留意见或拒绝发表意见。

《独立审计具体准则第 10 号 ——审计重要性》释义

一、关于《审计重要性准则》的一般说明

(一) 制定《审计重要性准则》的意义

审计重要性是现代审计理论和实务中一个非常重要的概念，亦是我国注册会计师审计中急需研究和解决的一个重要课题。众所周知，注册会计师审计的目的在于证实被审计单位的会计报表是否公允反映。由于受审计时间和审计成本等方面因素的影响，现代审计广泛运用审计抽样，注册会计师不可能就会计报表的所有方面发表审计意见，而只能就所有重要方面发表审计意见。因此，注册会计师在会计报表审计过程中不可避免地要运用审计重要性概念。从目前情况来看，我国注册会计师真正懂得审计重要性概念并能合理运用的为数不多，而不同会计师事务所运用审计重要性概念上的合理性、规范化及运用水平等方面则存在较大的差异。为改变这一现状，必须制定《审计重要性准则》。归纳起来，制定《审计重要性准则》具有以下重要意义：

1. 制定《审计重要性准则》有利于提高我国注册会计师的执业质量和执业水平。制定《审计重要性准则》，明确编制审计计划时如何评估审计重要性，评价审计结果时如何考虑审计重要性，不仅能够规范审计重要性的运用，而且能够从整体上带动我国注册会计师科学合理地运用审计重要性，从而能够促使注册会计师向委托人提供真实、合法的审计报告，确保注册会计师应有的执业质量。

在注册会计师审计业务中，专业判断十分重要，而专业判断所涉及的一个重要领域是审计重要性的运用。目前，我国注册会计师的专业判断水平低，影响了注册会计师作用的发挥，原因是多方面的。其中，有注册会计师发展时间较短的原因，也有我国社会经济环境的原因，但这也与没有一个指导专业判断的准则有关。制定《审计重要性准则》，明确注册会计师如何运用专业判断来考虑审计重要性，对于提高注册会计师的专业判断水平，乃至整个执业水平，都有着十分重要的意义。

2. 制定《审计重要性准则》有利于完善我国独立审计准则体系。我国独立审计准则是一个完整的体系，它由基本准则、30 个左右具体准则、10 余个实务公告、10 余个执业规范指南组成。第一批独立审计准则基本上搭起了我国独立审计准则体系的框架，但有些内容的规定比较原则，尚难以操作。为解决操作性问题，必须制定其他准则。就审计重要性而言，第一批准则仅在基本准则和计划准则中作了原则性的规定。《独立审计基本准则》第 19 条规定：“注册会计师在审计过程中应充分考虑审计重要性与审计风险。”《审计计划准则》第 8 条规定：“在编制审计计划时，注册会计师应当对审计重要性、审计风险进行适当评估。”可以看出，这两条的规定仅仅是提出要求，而没有告诉注册会计师如何考虑审计重要性，如何评估审计重要性。如果不对审计重要性作出具体的规范，这两条的规定就会难以付诸实施，而只能流于形式。从这个意义上讲，制定《审计重要性准则》十分必要。

3. 制定《审计重要性准则》有利于我国注册会计师走向世界经济舞台。

在国际上，无论是六大国际会计公司，还是其他中小会计师事务所，都制定了各自的审计重要性标准，并且相互保密。审计重要性的运用几乎成了衡量执业水平的一个重要标志，成为在国际会计市场上相互竞争的有力武器。在我国，随着经济的对外开放，注册会计师走向世界经济舞台将是必然。但其前提是我国注册会计师的执业水平能够达到国际水准，其中最为重要的是，我国的会计师事务所必须科学制定各自的审计重要性标准，并努力达到国际水准。在目前情况下，我国会计师事务所的素质参差不齐，靠各自的摸索很难做到这一点，为此，必须制定《审计重要性准则》。

（二）《审计重要性准则》的基本框架与规范内容

1994年7月以前，国际审计准则对审计重要性所作的规定包括在“审计重要性和审计风险”这一准则项目中。1994年7月，国际审计实务委员会对国际审计准则进行了一次较为全面的修改，将审计重要性单独立项进行规范，而将审计风险连同内部控制一起作为一个准则项目。目前，澳大利亚已经采纳了国际审计准则的这一做法，而美国及中国台湾地区仍沿袭传统做法。考虑到当前审计准则的最新动向及我国审计准则与国际审计准则的接轨，内部控制、审计风险、审计重要性三者之间的关系，我们在第二批独立审计准则制定时，亦将审计重要性单独立项。

就各国审计重要性准则的具体内容而言，基本是一致的。以国际审计准则为例，其审计重要性准则的主要内容包括：引言、重要性概念、重要性与审计风险之间的关系、评价审计证据时对重要性与审计风险的考虑、评价误报的影响等等。考虑到国际审计准则在这一准则中对重要性与审计风险之间的关系的论述不多，评价审计证据及评价误报的影响两部分可以加以合并，我们在制定本准则时，将本准则的框架结构确定为5个部分。

《审计重要性准则》共分5章25条。

第一章为“总则”（第一条至第三条），主要阐述《审计重要性准则》的制定依据与制定目的、重要性的定义以及《审计重要性准则》的适用范围。

第二章为“一般原则”（第四条至第九条），主要阐述运用重要性的一般要求、重要性的性质、需要运用重要性的情形、重要性与审计风险之间的关系、重要性的记录。

第三章为“编制审计计划时对重要性的评估”（第十条至第十八条），主要规范注册会计师在编制审计计划时应如何确定会计报表层次及帐户与交易层次的重要性水平。

第四章为“评价审计结果时对重要性的考虑”（第十九条至第二十三条），主要规范注册会计师如何运用重要性概念评价错报和漏报的影响。

第五章为“附则”（第二十四条和第二十五条），主要说明该准则的解释权与生效日期。

二、关于“总则”的说明

（一）制定《审计重要性准则》的目的和依据

本准则第一条规定：“为了规范注册会计师在会计报表审计中运用重要性原则，合理确定重要性水平，根据《独立审计基本准则》，制定本准则。”这一规定概括说明了制定本准则的目的和依据。

1. 制定目的。本准则的制定目的可以归纳为两个方面。一是规范注册会计师在会计报表审计中运用重要性原则，即通过制定《审计重要性准

则》，为注册会计师提供运用重要性原则的规范，促使注册会计师在编制审计计划及评价审计结果时能够按照本准则的要求，合理运用重要性原则，以降低审计风险，确保审计工作质量。二是促进注册会计师合理确定重要性水平，即通过制定《审计重要性准则》，为注册会计师提供确定重要性水平的指南，告诉注册会计师应确定哪些层次的重要性水平，确定重要性水平应考虑哪些因素，以及如何确定各层次的重要性水平，促使注册会计师在审计过程中能够合理确定重要性水平，以提高审计效率，保证执业质量。

2. 制定依据。《审计重要性准则》作为具体审计准则，隶属于《独立审计基本准则》，是对《独立审计基本准则》关于重要性要求的具体化，具有针对性、可操作性的特点。如果没有《独立审计基本准则》的有关规定，《审计重要性准则》就成为了无源之水、无本之木。《独立审计基本准则》是独立审计准则的总纲，是制定具体准则和实务公告以及执业规范指南的基本依据。因此，《审计重要性准则》的制定依据是《独立审计基本准则》。

（二）重要性的定义

各国现有的审计重要性准则对重要性所作的定义大都沿用会计准则所作的定义。国际会计准则委员会（AISC）对重要性的定义是：“如果信息的错报或漏报会影响使用者根据财务报表采取的经济决策，信息就具有重要性。”美国财务会计准则委员会（FASB）对重要性的定义是：“一项会计信息的错报或漏报是重要的，是指在特定环境下，一个理性的人依赖该信息所作的决策可能因为这一错报或漏报得以变化或修正。”英国会计准则委员会（ASB）对重要性的定义是：“错报或漏报可能影响到财务报表使用者的决策即为重要性。重要性可能在整个财务报表范围内，单个财务报表或财务报表的单个项目中加以考虑。”由此可以看出，各国对重要性的认识是基本一致的，即信息的错报或漏报可能影响到会计报表使用者的决策就是重要性。

在我国，会计准则亦要求企业会计核算必须遵循重要性原则，但并未对重要性作出明确的定义，仅仅规定，对于重要的经济业务应单独反映，对不重要的经济业务，可以合并反映。在会计实务中，重要性原则的运用随处可见。例如，在确定合并会计报表的合并范围时，如果子公司资产总额、销售收入及当期净利润按照有关标准得出的比例均在10%以下，根据重要性原则，该子公司可以不纳入合并范围。可以预见，随着市场经济的发展和会计准则的完善，我国会计准则将会对重要性原则作出全面的规定。但在目前情况下，我们制定《审计重要性准则》时，尚无法借鉴会计准则的规定。

鉴于以上的原因，本准则第二条对重要性的定义是：“本准则所称重要性，是指被审计单位会计报表中错报或漏报的严重程度，这一程度在特定环境下可能影响会计报表使用者的判断或决策。”理解这一定义，必须注意以下几点：

1. 重要性概念是针对会计报表而言的。判断一项业务重要与否，应视其在会计报表中的错报或漏报对会计报表使用者所作决策的影响程度而定。若一项业务在报表中的错报或漏报足以改变或影响报表使用者的判断，则该项业务就是重要的，否则就是不重要的。

2. 重要性概念必须从会计报表使用者的角度来考虑，因为会计报表是为了满足会计报表使用者的信息需求而编制的。会计报表的使用者包括企业的投资者、债权人、政府、社会公众等。他们需要利用会计报表提供的信息作出各种经济决策。这里，会计报表使用者是指具有一定的理解能力并能够理性地作出判断和决策的使用者。

3. 重要性的判断离不开特定的环境。不同企业面临不同的环境，因而判断重要性的标准也不相同。例如，某一金额对某个企业的会计报表来说是重要的，而对某一特定企业而言，重要性也会因时间的不同而改变。

4. 重要性与可容忍误差之间的关系。在《审计抽样准则》中，已经明确规定，注册会计师应根据编制审计计划时对审计重要性的评估，确定实质性测试的可容忍误差。可见，重要性与可容忍误差之间关系密切。实际上，帐户层次的重要性水平就是实质性测试的可容忍误差。

（三）《审计重要性准则》的适用范围

本准则第三条规定：“注册会计师执行会计报表审计以外的其他审计业务，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。”可以看出，本准则的适用范围包括：

1. 注册会计师在执行会计报表审计时，包括对企业和实行企业化管理的事业单位的年度和非年度会计报表进行的审计，非企业和实行企业化管理的事业单位的年度和非年度会计报表进行的审计，应当遵循本准则的规定。

2. 注册会计师在执行其他审计业务，如在验资、盈利预测审核等，涉及到重要性原则的运用时，除非其他法规和其他准则有特定要求，应当参照本准则办理。

三、关于“一般原则”的说明

（一）运用重要性原则的一般要求

本准则第四条规定：“对重要性的评估是注册会计师的一种专业判断。在确定审计程序的性质、时间和范围及评价审计结果时，注册会计师应当合理运用重要性原则。”这条规定是对注册会计师运用重要性原则的一般要求，可以从以下几个方面来理解：

1. 对重要性的评估需要运用专业判断。前已述及，重要性的判断离不开特定的环境。实际上，影响重要性的因素很多，不同企业的重要性不同，同一企业在不同时期的重要性也不同。注册会计师在对某一企业进行审计时，必须根据该企业面临的环境，并考虑其他因素，才能合理确定重要性水平。但不同的注册会计师在确定同一企业会计报表的重要性水平时，得出的结果可能不同，甚至相差很大，其原因是不同注册会计师对影响重要性的各种因素的判断存在差异。所以说，注册会计师需要运用专业判断来评估重要性。

2. 注册会计师在审计过程中应当运用重要性原则。在审计过程中运用重要性原则是基于这样的考虑：一是为了提高审计效率。由于社会经济环境的发展变化，企业规模的扩大，企业组织结构日趋复杂，详细审计已经不可能，在抽样审计下，注册会计师为作出抽样决策，不得不涉及到重要性问题。二是为了保证审计质量。抽样审计下，注册会计师对未查部分是否正确要承担一定的风险，而风险的大小与重要性的判断有关，因此，注册会计师为保证审计质量，必须对重要性作出恰当的判断。

3. 注册会计师应当合理运用重要性原则。如果重要性原则运用不当，则往往导致审计成本过大，白白浪费了人力和时间；而审计风险过大，易于得出错误的审计结论。应该说，后一种情况更为可怕，错误的审计结论往往使注册会计师陷入法律诉讼。

4. 在审计过程中，需要运用重要性原则的情形有二。一是在确定审计程序的性质、时间和范围时。此时，重要性被看作是审计所允许的可能或潜在的未发现错报或漏报的限度，即注册会计师在运用审计程序以检查会计报表的错报或漏报时所允许的误差范围。二是评价审计结果时。此时，重要性被看作是某一错报或漏报或汇总的错报或漏报是否影响到会计报表使用者的判断和决策的标志。

（二）金额和性质的考虑

本准则第五条规定：“注册会计师在运用重要性原则时，应当考虑错报或漏报的金额和性质。”这也就是说，重要性具有数量和质量两个方面的特征。一般来说，金额大的错报或漏报比金额小的错报或漏报更重要；但在许多情形下，某项错报或漏报从量的方面看并不重要，从其性质方面考虑，却可能是重要的。例如：

1. 涉及到舞弊与违法行为的错报或漏报。因为舞弊与违法行为反映了管理当局或其他人员的诚实和可信性存在问题。对于会计报表使用者而言，蓄意错报或漏报比相同金额的笔误更重要。

2. 可能引起履行合同义务的错报或漏报。比如，某项错报或漏报使得企业的营运资金增加了几百元，从数量上看并不重要，但这项错报或漏报使营运资金从低于贷款合同规定的营运资金数变为稍稍高于贷款合同规定的营运资金数，这就影响了贷款合同所规定的义务，所以是重要的。

3. 影响收益趋势的错报或漏报。在其他情况下认为不重要的错报或漏报，如果影响到收益变动的趋势，应引起注意。例如，某项错报或漏报使收益每年递增 1% 的趋势变为本年收益下降 1%，使亏损变为盈利等等，就具有重要性。

4. 不期望出现的错报或漏报。一般情况下，如果发现现金和资本帐户存在错报或漏报，就应当引起高度重视。

（三）小金额的错报或漏报

本准则第六条规定：“小金额错报或漏报的累计，可能会对会计报表产生重大影响，注册会计师对此应当予以关注。”单独地看，一笔小金额的错报或漏报无论是在性质上，还是在数量上都是不重要的。但会计报表是一个整体，如果企业每个星期均出现同样的小金额错报或漏报，原本几百元的错报或漏报全年累计起来，就有可能成为上万元的错报或漏报；企业许多帐户或交易均存在小金额的错报或漏报，所有帐户或交易累计起来，就有可能变成大金额的错报或漏报，在这种情况下，必然会对会计报表产生重大影响。所以，注册会计师应当对此予以充分的关注。

（四）两个层次重要性的考虑

本准则第七条规定：“注册会计师应当考虑会计报表层次和相关帐户、交易层次的重要性。”这一规定意味着，注册会计师在审计过程中必须从两个层次来考虑重要性：

1. 会计报表层次。由于独立审计的目的是对会计报表的合法性、公允性、一贯性发表意见，因此，注册会计师必须考虑会计报表层次的重要性，

只有这样，才能形成对会计报表整体的意见。

2. 帐户和交易层次。由于会计报表所提供的信息来源于各帐户或各交易，注册会计师只有通过验证各帐户和各交易，才能得出会计报表是否合法、公允、一贯的整体性结论，因此，注册会计师还必须考虑帐户和交易层次的重要性。

（五）重要性与审计风险之间的关系

本准则第八条规定：“注册会计师应当考虑重要性与审计风险之间存在的反向关系。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。注册会计师应当保持应有的职业谨慎，合理确定重要性水平。”对这条规定，我们可以从三个方面来理解：

1. 注册会计师应当考虑重要性与审计风险之间的关系。因为审计风险的高低往往取决于重要性的判断，如果注册会计师确定的重要性水平较低，审计风险就会增加，所以，注册会计师必须通过执行有关审计程序来降低审计风险。

2. 重要性与审计风险之间呈反向关系。也就是说，重要性水平越高，审计风险越低；反之，重要性水平越低，审计风险越高。这里，重要性水平的高低指的是金额的高低，一般的，200 元的重要性水平比 100 元的重要性水平高。在理解两者之间的关系时，必须注意，重要性水平是注册会计师从会计报表使用者的角度进行判断的结果。如果重要性水平是 200 元，则意味着低于 200 元的错报与漏报不会影响到会计报表使用者的判断与决策，注册会计师仅仅需要通过执行有关审计程序查出高于 200 元的错报或漏报；如果重要性水平是 100 元，则金额在 100 元到 200 元之间的错报或漏报仍然会影响到会计报表使用者的判断与决策，注册会计师需要通过执行有关审计程序查出金额在 100 元到 200 元之间的错报与漏报。显然，重要性水平为 200 元时的审计风险要比重要性水平为 100 元时的审计风险低。

3. 注册会计师应当保持应有的职业谨慎，合理确定重要性水平。由于重要性与审计风险之间存在反向关系，如果原本 200 元的错报或漏报才会影响到会计报表使用者的判断和决策，但注册会计师将重要性水平确定为 100 元，这时审计风险就会增加。为降低审计风险，注册会计师就会扩大审计程序的范围或追加审计程序，而实际上没有必要，只能是浪费时间和人力。如果原本 100 元的错报或漏报就会影响到会计报表使用者的判断或决策，但注册会计师将重要性水平确定为 200 元，这时审计风险就会降低，其结果是，注册会计师所执行的审计程序要比原本应当执行的审计程序少、审计范围要小，这必然会导致注册会计师得出错误的审计结论。所以，重要性水平偏高或偏低均对注册会计师不利，注册会计师应当保持应有的职业谨慎，合理确定重要性水平。

（六）对重要性的记录

本准则第九条规定：“注册会计师应当将重要性水平的确定过程及结果记录于审计工作底稿。”根据这一规定，注册会计师应当将会计报表层次重要性水平的判断基础的选用、计算方法的确定、有关比率的确定、计算过程及计算结果等记录于工作底稿。对于帐户和交易层次的重要性水平，如果采用分配的方法，应将分配的过程及分配的结果记录于工作底稿；如果采用不分配的方法，也应当将这些帐户和交易的重要性水平的确定过

程和确定结果记录于工作底稿。

四、关于“编制审计计划时对重要性的评估”的说明

（一）对重要性评估的总体性要求

本准则第十条规定：“注册会计师在编制审计计划时，应当对重要性水平作出初步判断，以确定所需审计证据的数量。重要性水平越低，应当获取的审计证据越多。”这是对重要性评估所作的总体性要求，可以从以下几个方面来理解：

1. 编制审计计划时必须对重要性水平作出初步判断。《审计计划准则》第八条规定：“在编制审计计划时，注册会计师应当对审计重要性、审计风险进行适当评估。”

2. 初步判断的目的是确定所需审计证据的数量。重要性是影响审计证据充分性的一个十分重要的因素，这在《审计证据准则》第七条中已经作了明确规定。因此，注册会计师在编制审计计划时，应当根据所确定的审计重要性水平，合理确定所需的审计证据，并据此决定审计程序的性质、时间和范围。

3. 重要性水平与审计证据之间呈反向关系。也就是说，重要性水平越低，应获取的审计证据越多。例如，为合理保证存货帐户的错报或漏报不超过 10000 元所需搜集的审计证据，比为了保证该帐户的错报或漏报不超过 20 000 元所需搜集的审计证据要多。在理解这一关系时，必须注意，重要性水平不同于重要的审计项目。审计项目越重要，所需搜集的审计证据越多，例如，存货占资产总额的 30% 时，比占 20% 时需要更多的审计证据。

（二）对重要性水平作出初步判断时应考虑的因素

本准则第十一条规定：“注册会计师应当综合考虑以下主要因素，并结合其审计经验，对重要性水平作出初步判断：（一）有关法规对财务会计的要求；（二）被审计单位的经营规模及业务性质；（三）内部控制与审计风险的评估结果；（四）会计报表各项目的性质及其相互关系；（五）会计报表各项目的金额及其波动幅度。”现对这些因素作如下说明：

1. 以往的审计经验。以往审计中所运用的重要性水平，如果较为适当，可以作为本年度确定重要性水平的重要依据。注册会计师可以根据这一重要性水平，考虑被审计单位经营环境和经营业务的变化，对其加以修正。

2. 有关法规对财务会计的要求。一般的，对上市公司的会计报表，注册会计师一定要小心谨慎地审计，以免涉及法律诉讼。如果企业管理当局有权自由处理会计事项，注册会计师必须从严确定重要性水平。

3. 被审计单位的经营规模及业务性质。规模不同的企业，其重要性水平也有所不同。规模大的企业，其重要性水平的绝对值一般比规模小的企业要大，但相对值一般要比规模小的企业小。企业所处行业的性质对重要性水平也有较大影响，因为，不同行业的企业，其会计核算的工作组织以及所遵循的会计规范均存在较大的差异。

4. 内部控制与审计风险的评估结果。如果内部控制较为健全，可信赖程度高，可以将重要性水平定得高一些，以节省审计成本。由于重要性与审计风险之间呈反向关系，如果审计风险评估为高水平，则意味着重要性水平较低，应搜集较多的审计证据，以降低审计风险。

5. 会计报表各项目的性质及其相互关系。会计报表项目的重要程度是存在差别的，会计报表使用者对某些报表项目要比另外的一些报表项目更

为关心。一般而言，会计报表使用者十分关心流动性较高的项目，因此，注册会计师应当从严制定重要性水平。由于会计报表各项目之间是相互联系的，注册会计师在确定重要性水平时，不得不考虑这种相互联系。6. 会计报表各项目的金额及其波动幅度。会计报表项目的金额及其波动幅度可能成为会计报表使用者作出反应的信号，因此，注册会计师在确定重要性水平时，应当深入研究这些金额及其波动幅度。

（三）会计报表层次重要性水平的确定

本准则第十二条到第十四条所规范的是如何确定会计报表层次的重要性水平，现说明如下：

1. 判断基础和计算方法。本准则第十二条规定：“注册会计师应当合理选用重要性水平的判断基础，采用固定比率、变动比率等确定会计报表层次的重要性水平。判断基础通常包括资产总额、净资产、营业收入、净利润等。”根据这一规定，重要性水平的判断基础有资产总额等四项，注册会计师应当合理选用。例如：被审计单位净利润接近于零时，不应将净利润作为重要性水平的判断基础；被审计单位净利润波动幅度较大时，不应将当年的净利润作为重要性水平的判断基础，而应选择近年的平均净利润；被审计单位属于劳动密集型企业时，不应将资产总额、净资产作为重要性水平的判断基础。重要性水平的计算方法有固定比率、变动比率两种。

固定比率法，即在选定判断基础后，乘上一个固定百分比，求出会计报表层次的重要性水平。但这个百分比是多少，世界各国的审计准则和会计准则都没有作出规定，也无法作出规定。以下是实务中用来判断重要性水平的一些指南：

- (1) 税前净利润的 5% ~ 10%（净利润较小时用 10%，较大时用 5%）；
- (2) 资产总额的 0.5% ~ 1%；
- (3) 净资产的 1%；
- (4) 营业收入的 0.5% ~ 1%。

变动比率法的基本原理是，规模越大的企业，允许的错报或漏报的金额比率就越小，一般是根据资产总额或营业收入两者中较大的一项确定一个变动百分比。表 10—1 是一些著名的国际会计公司计算重要性水平所使用的表格。

计算重要性水平的变动比率法 (按资产总额或营业收入中较大的一项计算)

表 10—1

单位：美元

高于	但低于	重要性	差额
0	30000	0+0.05900	0
30000	10000	1780+0.03100	30000
100000	300000	3970+0.02140	100000
300000	1000000	8300+0.01450	300000
1000000	3000000	18400+0.01000	1000000
3000000	10000000	38300+0.00670	3000000
10000000	30000000	85500+0.00460	10000000
30000000	100000000	178000+0.00313	30000000
100000000	300000000	397000+0.00214	100000000
300000000	1000000000	826000+0.00145	300000000
1000000000	3000000000	1840000+0.00100	1000000000
3000000000	10000000000	3830000+0.00067	3000000000
10000000000	30000000000	8550000+0.00046	10000000000
30000000000	100000000000	17800000+0.00031	30000000000
100000000000	300000000000	39700000+0.00021	100000000000
300000000000	—	82600000+0.00015	300000000000

例如，某公司的营业收入是 13984000 美元，资产总额为 21348000 美元，则根据表 10—1 计算的会计报表层次的重要性水平是 $85500+0.00460 \times (21348000-10000000)=137701$ (美元)。通常以整数 137000 美元作为重要性水平。

又如，某会计师事务所建立的重要性水平的计算原则如表 10 - 2 所示：

表 10—2

资产总额或营业收入中较大的一项	百分比
< 2500000	4%
< 25000000	2%
< 75000000	1.5%
< 125000000	1%
> 125000000	0.7%

假如某企业资产总额与营业收入中较大的一项为 60000000，则会计报表层次的重要性水平为 $60000000 \times 1.5\%=9000000$ 。

2. 会计报表层次重要性水平的选取。本准则第十三条规定：“如果同一期间各会计报表的重要性水平不同，注册会计师应当取其最低者作为会计报表层次的重要性水平。”在确定会计报表层次的重要性水平时，注册会计师应当先对每张会计报表确定一个重要性水平。例如，将损益表的重要性水平确定为 100 万元，将资产负债表的重要性水平确定为 200 万元。但由于会计报表彼此相互关联，并且许多审计程序经常涉及到两个以上的报表，比如，用以确定年底赊销是否正确记录在适当期间的审计程序，不仅为资产负债表上的应收帐款提供审计证据，而且还为损益表上的销售提供审计证据，因此，在编制审计计划时，应使用被认为对任何一张会计报

表都重要的最小的错报或漏报总体水平。也就是说，注册会计师应当选择最低的重要性水平作为会计报表层次的重要性水平。

3. 会计报表尚未编制完成时重要性水平的确定。本准则第十四条规定：“在编制审计计划时，如果被审计单位尚未完成会计报表的编制，注册会计师应当根据期中会计报表推算为年度会计报表，或者根据被审计单位经营环境和经营情况变动对上年度会计报表作必要修正，以确定会计报表层次的重要性水平。”注册会计师通常在资产负债表日之前对重要性水平作出初步判断，此时，尚无法取得年末会计报表的数据，因此，注册会计师应当根据期中会计报表或上年度会计报表，进行推算或作必要修正，得出年末会计报表数据，并据此确定会计报表层次的重要性水平。

（四）帐户或交易层次的重要性水平

本准则第十五条规定：“注册会计师在制定帐户或交易的审计程序前，可将会计报表层次的重要性水平分配至各帐户或各类交易，也可单独确定各帐户或各类交易的重要性水平。”可以看出，对于帐户或交易层次的重要性水平，既可以采用分配的方法，也可以不采用分配的方法。

本准则第十六条规定：“注册会计师在确定各帐户或各类交易的重要性水平时，应当考虑以下主要因素：

（一）各帐户或各类交易的性质及错报或漏报的可能性；

（二）各帐户或各类交易重要性水平与会计报表层次重要性水平的关系。”

根据这条规定，无论是采用分配的方法，还是不采用分配的方法，注册会计师均应考虑上述因素。对于重要的帐户或交易，注册会计师应当从严制定重要性水平；对于出现错报或漏报可能性较大的帐户或交易，可以将重要性水平确定得高一些，以节省审计成本。在采用分配方法时，各帐户或交易层次的重要性水平之和应当等于会计报表层次的重要性水平。

以下举例说明帐户或交易层次重要性水平的确定方法。

1. 分配的方法。采用分配方法时，分配的对象一般是资产负债表帐户。假设某公司的总资产的构成如表 10 - 3，注册会计师初步判断的会计报表层次的重要性水平为资产总额的 1% 为 140 万元，即资产帐户可容忍的错报或漏报为 140 万元。现注册会计师按这一重要性水平分配给各资产帐户，如表 10—3 所示。

表 10—3		重要性水平的分配		单位：万元
项 目	金 额	甲方案	乙方案	
现 金	700	7	2.8	
应收账款	2100	21	25.2	
存 货	4200	42	70	
固定资产	7000	70	42	
总 计	14000	140	140	

表 10—3 中，甲方案是按 1% 进行同比例分配，一般来说，这并不可行，注册会计师必须对其进行修正。由于应收帐款和存货错报或漏报的可能性较大，故分配较高的重要性水平，以节省审计成本，如乙方案。假定审核存货后，仅发现错报和漏报 40 万元，且注册会计师认为所执行的审计程序

已经足够，则可将剩下的 30 万元再分配给应收帐款。

2. 不分配的方法。这里，我们介绍两种不分配的方法。一种方法是某著名国际会计公司所采用的方法。假设会计报表层次的重要性水平为 100 万元，则可根据各帐户或各类交易的性质及错报或漏报的可能性，将各帐户或交易的重要性水平确定为会计报表层次重要性水平的 20% ~ 50%。审计时，只要发现该帐户或交易的错报或漏报超过这一水平，就建议被审计单位调整。最后，编制未调整事项汇总表，若未调整的错报或漏报超过 100 万元，就应建议被审计单位调整。

另一种方法是境外某会计师事务所采用的方法。该会计师事务所规定，各帐户或交易的重要性水平为会计报表层次重要性水平的 $1/6 \sim 1/3$ 。假设会计报表层次的重要性水平为 90 万元，应收帐款的重要性水平为这一金额的 $1/3$ ，存货为 $1/5$ ，应付帐款为 $1/5$ ，则其重要性水平的金额分别为 22.5 万元、18 万元和 18 万元。

必须指出，在实际工作中，往往很难预测哪些帐户可能发生错报或漏报，也无法事先确定审计成本的大小，所以，重要性水平的确定是一个非常困难的专业判断过程。

（五）重要性水平与审计程序

本准则第十七条规定：“在确定拟实施的审计程序后，如果注册会计师决定接受更低的重要性水平，审计风险增加，注册会计师应当选用以下方法控制审计风险至可接受的水平：

（一）扩大符合性测试范围或追加符合性测试程序，以降低对控制风险的初步判断水平；

（二）修改计划实施的实质性测试程序的性质、时间和范围，以将检查风险降低至可接受的水平。”

由于重要性与审计风险之间呈反向关系，当重要性水平降低时，审计风险必然增加，因此，注册会计师需要采用一定的方法来降低审计风险。对于上述规定中所列示的方法，我们可以从审计风险模型来进行理解：

$$\text{审计风险} = \text{固有风险} \times \text{控制风险} \times \text{检查风险}$$

从审计风险模型中可以看出，要降低审计风险，需要从审计风险的三个构成要素来想办法。对于固有风险，注册会计师无法通过执行审计程序来降低其水平。控制风险同固有风险一样，注册会计师无法改变其实际水平，但注册会计师可以通过扩大符合性测试范围或追加符合性测试程序来改变其对控制风险的估计水平。检查风险不同于固有风险和控制风险，其实际水平随注册会计师实施的实质性测试程序的性质、时间和范围的改变而改变。例如，使用较有效的审计程序可导致较低的检查风险。同样，在资产负债表日或接近资产负债表日执行审计程序比其他任何期中日期执行审计程序，都有利于降低检查风险。使用较多的样本比使用较少的样本，亦有利于降低检查风险。所以，注册会计师可以通过修改实质性测试程序的性质、时间和范围，来降低检查风险。

（六）审计风险和重要性水平的重新考虑

本准则第十八条规定：“在审计过程中如修改审计计划，注册会计师应当重新考虑部分或全部帐户及交易的审计风险与重要性水平。”注册会计师在审计过程中可能需要根据审计情况的变化对审计计划进行修改、补充。在修改、补充审计计划时，注册会计师需要修改审计程序的性质、时

间和范围或追加审计程序，为此，注册会计师必须重新考虑部分或全部帐户或交易的审计风险与重要性水平。

五、关于“评价审计结果时对重要性的考虑”的说明

（一）评价审计结果时所运用的重要性水平

本准则第十九条规定：“注册会计师评价审计结果时所运用的重要性水平，可能与编制审计计划时所确定的重要性水平初步判断数不同，如前者大大低于后者，注册会计师应当重新评估所执行审计程序是否充分。”对这一规定，可以从以下两个方面来理解：

1. 评价审计结果时所运用的重要性水平可能不同于编制审计计划时确定的重要性水平。这可能是因为环境的变化，或者是注册会计师对被审计单位了解程度的增加。例如，注册会计师在会计期间结束前编制审计计划，只能根据预测的财务状况和经营成果来确定重要性水平。如果实际的财务状况和经营成果大不相同，则注册会计师所评估的重要性水平也必须加以改变。此外，注册会计师在编制审计计划时，可能有意地规定重要性水平低于将用于评价审计结果的重要性水平，这样通常可以减少未被发现的错报或漏报的可能性，并且能给注册会计师提供一个安全边际。

2. 如果评价审计结果时所运用的重要性水平大大低于编制审计计划时确定的重要性水平，注册会计师应当重新评估所执行的审计程序是否充分。因为，原来较高的重要性水平，意味着较低的审计风险，所需执行的审计程序和所需搜集的审计证据相对较少；而在现在，评价审计结果是所运用的重要性水平比原来有所降低，则审计风险相应增加，这就要求执行更多的审计程序，搜集更多的审计证据。

（二）错报或漏报的汇总

本准则第二十条规定：“注册会计师在评价审计结果时，应当汇总已发现但尚未调整的错报或漏报，以考虑其金额与性质是否对会计报表的反映产生重大影响。注册会计师在汇总尚未调整的错报或漏报时，应当包括已发现的和推断的错报或漏报，并考虑期后事项和或有事项是否已进行适当处理。”这就是说，在终结审计时，为确定被审计单位的会计报表是否合法、公允、一贯，注册会计师应当汇总尚未调整的错报或漏报，并将其与会计报表层次的重要性水平相比较。汇总时，应当包括：

1. 已发现的错报或漏报。即通过对帐户或交易实施详细的实质性测试所确认的未调整错报或漏报；

2. 推断的错报或漏报。即通过审计抽样或分析性程序所估计的未调整的错报或漏报。

必须指出，注册会计师在汇总时，也可能包括前期尚未调整的错报或漏报。一般的，如果前期尚未调整的错报或漏报尚未消除，且导致本期会计报表严重失实，注册会计师在汇总时，就应将其包括进来。此外，在汇总时，注册会计师还应考虑期后事项和或有事项是否已进行适当处理。

（三）汇总数超过重要性水平时的处理

本准则第二十一条规定：“如果尚未调整的错报或漏报的汇总数超过重要性水平，注册会计师应当考虑扩大实质性测试范围或提请被审计单位调整会计报表，以降低审计风险。”根据这一规定，当汇总数超过重要性水平时，为降低审计风险，注册会计师应当考虑采取两种措施。一是扩大实质性测试范围，以进一步确认汇总数是否重要。二是提请被审计单位调

整会计报表，以使汇总数低于重要性水平。

本准则第二十二条规定：“如果被审计单位拒绝调整会计报表或扩大实质性测试范围后，尚未调整的错报或漏报的汇总数仍超过重要性水平，注册会计师应当发表保留意见或否定意见。”这意味着，当被审计单位拒绝调整会计报表，或仅部分调整会计报表，尚未调整的错报或漏报的汇总数并未得到实质性的减少时，或者当注册会计师扩大实质性测试范围后，尚未调整的错报或漏报的汇总数仍然超过会计报表层次的重要性水平，注册会计师就应当考虑其所发表的审计意见的类型。一般的，如果尚未调整的错报或漏报的汇总数可能影响到某个会计报表使用者的决策，但会计报表的反映就其整体而言是公允的，注册会计师应当发表保留意见。如果尚未调整的错报或漏报非常重要，可能影响到大多数甚至全部会计报表使用者的决策时，注册会计师应当发表否定意见。

（四）汇总数接近重要性水平时的处理

本准则第二十三条规定：“如果尚未调整的错报或漏报的汇总数接近重要性水平，由于该汇总数连同尚未发现的错报或漏报可能超过重要性水平，注册会计师应当实施追加审计程序，或提请被审计单位进一步调整已发现的错报或漏报，以降低审计风险。”被审计单位会计报表的错报或漏报，除了已发现的错报或漏报及推断的错报或漏报之外，还可能存在其他的错报或漏报。当汇总数接近重要性水平时，如考虑该种错报或漏报，汇总数可能超过重要性水平，审计风险就会增加，为降低审计风险，注册会计师应当实施追加审计程序，或提请被审计单位进一步调整会计报表。

六、关于“附则”的说明

本准则第五章“附则”分别就本准则的解释权和施行日期作了规定。解释权归中国注册会计师协会，施行日期为1997年1月1日。

《独立审计具体准则第 11 号 ——分析性复核》释义

一、关于《分析性复核准则》的一般说明

（一）制定本准则的意义

分析性复核是注册会计师在搜集审计证据、形成审计意见过程中需要运用的重要程序和方法，它在整个审计过程中占有极为重要的地位。注册会计师在审计过程中往往需大量运用分析性复核来获取审计证据，并协助形成恰当的审计结论。在某些条件下，注册会计师还可直接运用分析性复核来形成审计结论。一般而言，制定分析性复核准则的意义有：

1. 保证执业质量。前已述及，分析性复核是注册会计师获取审计证据的一种重要方法。为了确保审计质量，注册会计师常将分析性复核用于审计计划与审计报告阶段。在审计计划阶段，注册会计师需用分析性复核来帮助识别潜在的风险领域；在审计报告阶段，注册会计师需用分析性复核来对会计报表进行整体复核、发现所审计的会计报表是否存在异常现象。通过分析性复核，注册会计师可努力将对会计报表认定的检查风险降低至最低水平，从而确保其审计质量。

2. 提高审计效率。注册会计师不但可在审计计划阶段运用分析性复核来确定审计重点、节约审计时间、提高审计效率，可在审计报告阶段运用分析性复核来检查所审计会计报表是否存在不合理现象、降低实施其他审计程序可能增加的审计成本，而且还可在审计实施阶段将分析性复核直接作为一种实质性测试程序，以达到降低审计成本、提高审计效率的目的。

然而，在实务工作中，注册会计师对应在什么场合下运用分析性复核、如何运用分析性复核、运用分析性复核可达到哪些目标，均缺乏明确而足够的认识，严重地影响了审计质量、降低了审计效率；在某些情况下，甚至还因未进行必要的分析性复核而导致出具发表错误审计意见的审计报告。因此，在第一批独立审计准则发布实施后，有必要尽快制定分析性复核准则。

（二）本准则的基本框架与规范

分析性复核准则共分 5 章 19 条。

第一章为“总则”（第一条至第三条），说明了本准则的制定目标与依据、分析性复核的定义及其适用范围。

第二章为“一般原则”（第四条至第九条），对运用分析性复核的目的作了说明，对运用分析性复核应遵循的一般原则作了规定。具体包括：分析性复核的总体要求与各阶段使用的具体目的，进行分析性复核应当考虑的主要关系，进行分析性复核的参照标准，常用方法以及基本前提。

第三章为“分析性复核程序的运用”（第十条至第十四条），规定了注册会计师在具体审计过程中运用分析性复核时应当注意的一些主要问题，包括分析性复核运用的具体领域，审计各阶段的运用方法与主要注意事项等方面的具体要求。

第四章为“分析性复核结果的处理”（第十五条至第十七条），指出了注册会计师利用分析性复核结果时的具体要求，包括判断分析性复核结果的可信赖程度的具体要求和对已出现的异常情况的处理规定。

第五章为“附则”(第十八条和第十九条),说明了本准则的解释权与生效日。

二、关于“总则”的说明

(一)制定目的与依据

本准则第一条规定:“为了规范注册会计师在会计报表审计中运用分析性复核程序,提高审计效率,保证执业质量,根据《独立审计基本准则》,制定本准则。”本条就该准则的制定目的与依据进行了说明。

1.制定目的。本准则的制定目的是为了规范注册会计师在会计报表审计中运用分析性复核程序,提高审计效率,保证执业质量。分析性复核是注册会计师获取审计证据的有效方法,它在审计中的运用已日益广泛。本准则旨在规范和指导注册会计师在审计过程中如何正确运用分析性复核方法,以有效地确定审计重点、识别潜在的风险领域;如何更好地运用分析性复核技术,以有效地获取审计证据、降低审计成本;如何利用分析性复核来有效地认定审计结论的合理性。

2.制定依据。本准则在独立审计准则体系中属于具体准则。其制定依据主要是《独立审计基本准则》和《审计证据准则》。《独立审计基本准则》第十四条指出:“注册会计师可以运用检查、监督、观察、查询及函证、计算、分析性复核等方法,以获取充分适当的审计证据。”《审计证据准则》第三章对分析性复核的定义和应用原则作了进一步规定。可以看出,在具体准则中,分析性复核准则又从属于审计证据准则,它是注册会计师获取审计证据的重要方法之一。

(二)分析性复核的定义

本准则第二条规定:“本准则所称分析性复核,是指注册会计师分析被审计单位重要的比率或趋势,包括调查这些比率或趋势的异常变动及其与预期数额和相关信息的差异。”

这里的表述方法与第一批准则略有不同,但涵义则完全一样。第一批的表述为:“分析性复核是注册会计师对被审计单位重要的比率或趋势所进行的分析,包括调查异常变动以及这些重要比率或趋势与预期数额和相关信息的差异。”

本定义说明了分析性复核的下述要点:(1)分析性复核的对象是被审计单位的重要比率或趋势;(2)分析性复核的核心是通过对上述对象的分析,调查被审计单位的异常变动与差异。

(三)本准则的适用范围

本准则第三条规定:“注册会计师执行会计报表审计以外的其他审计业务,除有特定要求者外,应当参照本准则办理。”

本准则同其他具体准则一样,主要以年度会计报表审计为规范对象;但本准则同时指出,除非另有特定要求,注册会计师在执行其他审计业务时,也应当参照本准则办理。

三、关于“一般原则”的说明

(一)运用分析性复核的总体要求

本准则第四条就注册会计师运用分析性复核的总体要求作了一般说明。

分析性复核是一项技术性较高、说服力较强的取证手段,如运用得当,可以大大提高审计效率、降低审计成本与风险。然而,注册会计师究竟应

该在哪些方面运用分析性复核、应该如何运用分析性复核以及如何评估分析性复核的结果，需视注册会计师自身的专业判断能力和经验而定。

因此，本准则第四条指出，注册会计师在进行审计时，需要根据自己的经验与能力，合理运用专业判断，来确定分析性复核的方式及程度，确保将会计报表认定的检查风险降低至可接受的水平。通常，分析性复核工作需要由在相关方面具有较为丰富的审计经验、且在该方面具有较强专业胜任能力的注册会计师来完成。

（二）运用分析性复核的具体目的

本准则第五条就注册会计师在各审计阶段运用分析性复核程序的目的进行了说明：

1. 在审计计划阶段，帮助确定其他审计程序的性质、时间和范围；
2. 在审计实施阶段，直接作为实质性测试程序，以提高审计效率和效果；
3. 在审计报告阶段，对会计报表进行整体复核。在审计计划阶段和审计报告阶段，所有会计报表的审计均需在某种程度上运用分析性复核。而在现代的审计发展中，不但上述两阶段对分析性复核的依赖程度日益增加，而且在审计实施阶段，也越来越多地运用分析性复核技术。在某些情况下，实施分析性复核程序较之实施其他审计程序，往往可更加有效降低会计报表认定的检查风险。

（三）分析性复核应当考虑的主要关系

本准则第六条规定了注册会计师在进行分析性复核时应当考虑两种基本关系：

1. 会计信息各构成要素之间的关系。一般而言，会计信息各要素之间存在某种内在联系。在正常情况下，就同行业而言，损益表各项目如销售收入与销售成本之间、销售收入与销售毛利之间会存在一定的比率关系；资产负债表各有关项目之间如各资产项目占全部资产的比重、负债与总资产或所有者权益的比率也将存在某种关系；而资产负债表的有关项目（如存货、应收帐款、总资产等）与损益表有关项目（如销售收入、利润）之间往往也会存在一定的比率关系。注册会计师需要合理运用分析性复核技术，并根据自己的经验和对本行业的了解，来判断各有关项目之间的关系是否正常，进而认定会计报表的反映是否适当。

2. 会计信息和相关非会计信息之间的关系。注册会计师

为了正确地对会计报表发表意见，通常需要依赖与会计信息相关的非会计信息来验证会计信息是否真实、正确。例如，注册会计师可以调查被审计单位的员工人数，以分析判断其工资成本是否合理；可以观察被审计单位所租用销售场地面积，以分析判断其相关费用的记载是否适当；可以调查了解被审计单位的生产与销售数量或进货与销货的数量，以分析判断相关的资产、销售收入或成本的记录是否适当。

（四）进行分析性复核的参照标准

本准则第七条列示了注册会计师在进行分析性复核时四种主要的参照或比较标准。

1. 上期或以前数期的可比信息。注册会计师在进行分析性复核时，通常需将被审计单位本期实际发生额与其相应的上期或以前期间的发生额进行比较，以判断本期是否存在异常变动。一般而言，与所审计期间的时

距离越近，其可比性越强。因此，注册会计师往往对被审计单位的上期会计信息尤为重视。

2．所在行业或同行业中规模相近的其他单位的可比信息。注册会计师在进行分析性复核时，除了需参照被审计单位上期或以前数期的会计信息外，通常还需与被审计单位所在行业的平均信息，或与被审计单位规模相近的其他企业的信息进行比较，以更好地判断被审计单位的财务状况与经营成果是否存在不恰当反映等方面的情况。

3．被审计单位的预算、预测等数据。预算是被审计单位进行生产经营活动所应达成的目标，预测则是被审计单位对其生产经营情况及其结果所进行的估计。一般而言，被审计单位最了解自身的生产经营与财务状况，如果上述预算或预测是经过被审计单位的认真研究后所编制的，则预算的执行情况或预测的结果，就为注册会计师判断被审计单位会计报表的表达是否公允提供了重要的参考资料。

4．注册会计师的估计数据。注册会计师可以根据自己的审计经验，对被审计单位的某些方面的数据作出合理估计，并将自己的估计数据与被审计单位在会计报表上反映的金额进行比较，用以判断被审计单位的会计报表反映是否恰当。例如，注册会计师可将对被审计单位应当计提的折旧额进行合理估计，用以判断被审计单位的折旧计提是否适当。

（五）进行分析性复核时常用的几种方法

为了规范和指导注册会计师正确掌握分析性复核的技能，本准则第八条列示了在审计过程中需经常使用的四种方法，包括简易比较、比率分析、结构百分比分析和趋势分析。这是注册会计师在进行分析性复核时必须使用的基本方法。

1．简易比较。简易比较是指将本期金额或比率与以前年度的相关数据或其他相关数据所进行的比较。通过上述数据的简易对比，注册会计师可以初步发现使被审计单位会计报表发生重大变动的项目，以获取审计线索或审计证据。

2．比率分析。比率分析法是对会计报表中的某一项目与其相关的另一项目相比所得的值进行分析。这种方法要求先计算各种相关比率，再将上述比率与相应的参照标准进行比较，以获取审计线索或审计证据，为判断会计报表表达是否适当提供参考。

3．结构百分比分析。结构百分比分析又称为共同比会计报表分析。它是指先计算会计报表各构成要素占有关总额的百分比，然后将其与以前年度的相关数据或其他相关数据进行比较。通过上述数据的对比分析，注册会计师可以发现被审计单位会计报表的异常变动与差异，以获取审计线索或审计证据。

4．趋势分析。趋势分析法是对连续若干期会计报表某一项目的金额及其变动情况进行比较与分析。注册会计师通过对会计报表某一项目的趋势分析，可了解该项目的增减变动情况及其变动幅度，以获取审计线索或审计证据。此外，注册会计师还可根据需要采用时间序列分析、时间序列预测模型分析、回归分析、财务模型分析等较为复杂的分析技术。

（六）进行分析性复核的基本前提

本准则第九条就分析性复核的应用前提作了原则规定。本准则第九条指出，注册会计师运用分析性复核程序时，应当考虑数据之间是否存在

某种预期关系。

一般情况下，注册会计师可以认为：在不存在已知的相反情况时，会计信息之间将继续保持各种关系。如果经过分析性复核证明上述关系确实存在，则可认为它为企业会计系统所产生的会计信息的完整性、准确性和合法性提供了证据。但如果出现已知的相反情况，表明不存在这种预期关系，则注册会计师就不应运用分析性复核。

但注册会计师必须清楚，上述假定存在下面的固有局限：即使被审计单位的会计报表事实上存在某种重大的反映失实，上述预期关系也可能依然存在。

四、关于“分析性复核程序的运用”的说明

（一）分析性复核程序运用的具体领域

本准则第十条规定了注册会计师在年度会计报表审计时运用分析性复核程序的具体领域。本条明确指出，注册会计师应当将分析性复核程序运用于审计计划和审计报告阶段。之所以在审计计划和审计报告阶段要求注册会计师运用分析性复核程序，是因为在上述两阶段中只有运用了这类程序，才能确保注册会计师的审计质量，提高注册会计师的审计效率，降低注册会计师的审计风险。此外，本条还同时指出，注册会计师也可根据需要将分析性复核程序运用于审计实施阶段，以提高审计效率、降低审计成本。

（二）分析性复核程序在审计计划阶段的运用

本准则第十一条就分析性复核在审计计划阶段的运用作了具体规定。第十一条提出，在审计计划阶段，注册会计师应当运用分析性复核，进一步了解被审计单位的业务情况，识别潜在的风险领域。

在计划阶段，注册会计师需对被审计单位所提供的会计报表及其他有关的资料进行分析性复核，以了解被审计单位的业务经营情况，研究具有潜在风险的审计领域，规划审计工作所需时间、人员，考虑有可能提供给被审计单位的其他服务，确定对经济业务和各会计报表项目实施实质性测试的范围等。例如，注册会计师可将被审计单位本年度的存货周转率与上一年度进行比较，若发现本年度的存货周转率明显下降，则应考虑被审计单位存在存货积压的可能性。据此，注册会计师就需制定一套详细的存货审计方案，以确认被审计单位的存货是否存在积压以致其价值无法实现的情况。

此外，在审计计划阶段，注册会计师还可以运用与会计信息相关的非会计信息，如职工人数、销售场地面积、生产货物的数量等类似资料进行分析性复核。

（三）分析性复核程序在审计实施阶段的运用

本准则第十二条规定了注册会计师在审计实施阶段将分析性复核直接作为实质性测试程序时，应当考虑的有关因素。

1. 分析性复核的目标。在实质性测试阶段，注册会计师运用分析性复核的目标，是获取对有关帐户余额或业务发生金额予以认定的有关证据。因此，注册会计师在利用分析性复核进行实质性测试时，首先必须明确实施分析性复核程序所应达到的具体目标，即究竟是为了对何种帐户余额或哪类业务的发生额进行审计。

需要指出，注册会计师可利用对交易或余额的详细测试、分析性复核

或者两者的结合使用，来减少具体会计报表认定方面的检查风险。注册会计师应当运用专业判断，决定使用何种审计程序以达到某个特定审计目标。而这种专业判断与采用分析性复核后，可减少的具体会计报表认定时的检查风险的预期效果和效率有关。

2．分析性复核结果的可信赖程度。前已述及，分析性复核的应用基于下述假设：在不存在已知的相反情况时，会计信息之间将继续保持各种关系；经过分析性复核证明上述关系确实存在时，注册会计师可以认为它为企业会计系统所产生的会计信息的完整性、准确性和合法性提供了证据。但正如前所指出的一样，这种假定存在固有限制：当事实上存在某种重大的反映失实时，上述预期关系也可能依然存在。因此，是否需要运用分析性复核及能否依赖分析性复核的结果，应根据注册会计师对风险的估计而定。

3．被审计单位的业务性质及相关信息的可分解程度。在通常情况下，如果被审计单位的业务性质比较单一，则运用分析性复核所获得的结果就较为准确；同样，如果仅对经营多种业务的被审计单位的某一业务分部的会计报表单独实施分析性复核程序，则比对整个被审计单位的会计报表运用分析性复核更为有效。

4．信息的相关性。用于分析性复核的资料必须具有相关性。例如，预测数据若为预期可达到的结果，则相关程度较高；但预测数据若为被审计单位希望达成的目标，则相关程度较低。

5．相关信息的可获得性。注册会计师应尽量获取用于进行分析性复核所需的相关信息，包括诸如预算或预计方面的会计信息、生产或销售数量方面的非会计信息。

注册会计师通常应当调查用于分析性复核的资料能否获得，特别是应当了解被审计单位自己进行分析性复核方面的信息。如果注册会计师认为被审计单位自己所进行的分析性复核是恰当的，则注册会计师可直接利用被审计单位所进行的分析性复核的结果，以提高审计效率。

6．相关信息的来源。注册会计师所获取的相关信息的来源，对其分析性复核的结果亦将产生重大影响。例如，来自独立于被审计单位的信息，通常比来源于被审计单位内部的信息更为可靠。

7．相关信息的可靠性。用于分析性复核的相关资料必须具有可靠性。例如，若被审计单位的预算经过有关部门按某一严格的程序编制，或者经验证比较准确，则可作为进行分析性复核的可靠的参照标准。相反，若被审计单位的预算未按标准程序认真编制，则就不能作为分析性复核的依据。

8．相关信息的可比性。用于分析性复核的相关资料必须具有可比性。一般而言，被审计单位的行业数据与被审计单位的相关数据具有一定的可比性，但注册会计师应当注意，对那些生产和销售专门产品的企业，即便是行业内部信息也需要修订方能可比。

9．相关内部控制的有效性。相关内部控制的有效性越高，注册会计师对相关数据的依赖程度就越高，且分析性复核的结果就越可信赖。反之，若内部控制比较薄弱，注册会计师就不能过多地依赖相应的分析性复核程序。例如，如果注册会计师认为被审计单位销售方面的内部控制存在薄弱环节，他可能需要更多地依赖于详细测试这类实质性测试程序对有关交易

或余额实施审计，而不能依赖分析性复核程序来得出对于销售情况方面的审计结论。

10. 前期审计中发现的会计调整事项。如果前期审计中发现了被审计单位存在某些方面的重大缺陷，而这种缺陷会影响到注册会计师进行分析性复核所依赖的有关信息的可靠性，则注册会计师应对所实施的分析性复核的结果的适当性予以重新评价。

（四）分析性复核程序在审计报告阶段的运用

1. 在审计报告阶段进行分析性复核的内容。本准则第十三条规定了注册会计师在审计报告阶段进行分析性复核的基本内容。第十三条指出，在审计报告阶段，注册会计师应当运用分析性复核的结论来印证实施其他审计程序所得出的结论，以确定是否需要追加审计程序。

通常，注册会计师在审计报告阶段应对会计报表的有关信息进行全面的分析性复核，以评价局部的审计结论和拟形成的整体的审计意见。其中，注册会计师需要特别注意对经审计调整后的会计报表的整体合理性进行分析性复核，以审查调整后的会计报表各数据之间是否存在不正常的预期关系。

2. 在审计报告阶段运用分析性复核的注意事项。本准则第十四条指出，在审计报告阶段，注册会计师在对会计报表进行整体复核时，应当审阅会计报表及其附注，并考虑：

（1）针对已发现的异常差异或未预期差异所获取的审计证据是否适当。

在审计报告阶段，注册会计师需要重新评价：针对在审计计划和实施阶段所发现的异常差异（这种差异的出现往往可为注册会计师所估计或预期，属于意料之中的差异）或未预期差异（这种差异的出现往往不为注册会计师所预期，属于意料之外的差异），是否已搜集到充分适当的审计证据，以证实上述差异的存在是否合理。

（2）会计报表中是否存在尚未发现的异常差异或未预期差异。

由于种种原因，被审计单位会计报表的某些异常差异或未预期差异可能在审计计划或审计实施阶段未被注册会计师所发现，而这种失误或疏漏可能影响到所发表的审计意见的

类型，给注册会计师带来很大的风险，因而需要注册会计师给予高度的关注和特别重视。

注册会计师在审计报告阶段所进行的全面的分析性复核的结果，可能表明需要搜集更多的审计证据，以支持其所发表的审计意见。在这种情况下，注册会计师必须追加审计程序，以确保其所发表的审计意见的正确性。本准则第十七条还就这一问题作了进一步规定。

五、关于“分析性复核结果的处理”的说明

（一）利用分析性复核结果时应当考虑的因素

本准则第十五条规定了注册会计师在确定分析性复核结果的可信赖程度时，应保持应有的职业谨慎态度，并充分考虑以下方面的因素：

1. 分析性复核所涉及项目的重要性。由于分析性复核存在其固有限制，对于重要的项目，注册会计师不应仅仅依赖分析性复核程序。例如，对于重要的存货，注册会计师并不应仅仅依赖分析性程序来形成审计结论。然而，对那些不重要的收入和费用项目，审计人员可仅仅依靠分析性

复核程序来作出某种判断。

2. 分析性复核结果与针对同一审计目标实施的其他审计程序的结论的一致性。如果分析性复核的结果与针对同一审计目标实施的其他审计程序所获得的结论相互印证，则注册会计师可对上述审计结果给予较高的依赖；否则，注册会计师就需进一步调查上述两种审计程序所获审计结论不一致的原因，而不能仅仅依赖分析性复核程序。例如，注册会计师在检查应收帐款的可收回性时所实施的其他审计程序，包括对随后现金收据的检查等，可证实或否定应用分析性程序对顾客应收帐款帐龄分析所提出的问题或者所得出的结论。

3. 分析性复核预期结果的准确性。对于准确性较低的项目，注册会计师不应过多地依赖分析性复核程序。例如，注册会计师往往可以期望不同时期毛利率水平基本一致，而不同时期像研究或广告费等选择性费用水平，则具有较大的不确定性。

4. 对固有风险和控制风险的评估。对于风险较高的项目，注册会计师不应过多地依赖分析性复核程序。例如，若注册会计师认为被审计单位在销售订货手续方面的控制风险较高，则需更多地依赖于对交易和余额的详细测试，而不能依赖于从应收帐款的分析性程序中所获得的结论。

5. 实施分析性复核程序人员的能力与经验。分析性复核程序通常需要有较为丰富的审计经验与较高专业水平的人员来进行。而进行分析性复核的注册会计师的能力越强、经验越丰富，其分析性复核结果的可信赖程度及审计效率就越高。

例如，有的注册会计师可能只会运用较为简单的分析性复核技术，而有的注册会计师可运用相对较为复杂的分析性复核技术，则相对而言，后者运用分析性复核的领域就较为广泛。此外，由于注册会计师在某一相关领域的经验不同，其分析性复核程序的运用程度也将不同：具有丰富经验的注册会计师往往可以凭借自己的经验，在较为广泛的范围内运用分析性复核技术，且可以较多地依赖分析性复核程序所获取的结果；而经验相对较少的注册会计师运用分析性复核的范围则较为狭小，且往往还需实施其他审计程序来印证利用分析性复核所得出的结论。

（二）内控失效时的特殊处理

本准则第十六条指出，如果分析性复核使用的是失效的内部控制所生成的信息，注册会计师不应对这些信息和分析性复核的结果予以信赖。

对任何应用于分析性复核中的信息，注册会计师都需要考虑进行有关内部控制的符合性测试。如果符合性测试证明这种控制是有效的，则注册会计师就可对这些信息和分析性复核的结果的可靠性给予较高的信赖，否则，注册会计师就不应依赖这些信息和依据这些信息进行分析性复核所得出的结果。

一般来说，对生成非会计信息的内部控制，应当与相关的会计控制一并进行符合性测试。例如，建立了销货发票控制程序的企业，可能包括了对销货数量记录的控制。在这种情况下，注册会计师应当结合销货发票控制的符合性测试来测试销货数量记录。

（三）发现异常差异的处理

本准则第十七条对注册会计师在分析性复核时所发现的重要的异常差异的处理方法作了原则性规定。本条指出，当分析性复核结果显现以下两

类异常情况时，注册会计师应当实施适当的审计程序：

- 1．与预期金额存在重大偏差；
- 2．与其他相关信息严重不一致。

通常，注册会计师所实施的适当的审计程序包括：

- 1．询问被审计单位管理当局，并对管理当局所作的答复予以验证。例如，注册会计师可以将从管理当局所获取的答复，与他自己对行业情况的了解以及在审计过程中所获取的其他审计证据进行验证。

- 2．如果被审计单位未予解释或解释不当，注册会计师应当实施其他审计程序。

如果通过上述审计程序仍然无法获取充分适当的审计证据，则注册会计师应根据《审计证据准则》的有关规定，考虑发表保留意见或拒绝表示意见的审计报告。

六、关于“附则”的说明

本准则第十八条和第十九条分别对本准则的解释权和施行日期作了规定。解释权属中国注册会计师协会，施行日期为 1997 年 1 月 1 日。

《独立审计具体准则第 12 号 ——利用专家的工作》释义

一、关于《利用专家的工作准则》的一般说明

（一）制定《利用专家的工作准则》的意义

当今社会属于信息社会，知识日新月异，对于每个人的要求越来越高。随着经济业务的日益复杂化和专门化，现代经济条件下的公司会经常依赖专家的专门技能和知识，从而使会计报表信息中所包含的专家的因素越来越多，而担任独立审计工作的注册会计师面对越来越高的要求，压力越来越大。作为一名专业人员，注册会计师应当具备了一定的专门学识和经验，经过了适当的专业训练，并具有一定的分析、判断能力；而且从当前情况看，很多注册会计师注重多方面发展，往往同时具备了资产评估师、税务师、土地估价师或者律师等专业资格，知识面不可谓不广。但是，任何人都不是万能的。注册会计师由于本身的能力、时间、精力有限，加上职业本身的限制，可能并不具备从事其他专业或职业所要求的专门知识。当注册会计师遇到较为复杂的对会计报表可能具有潜在重要性的事项，而依靠本身的能力或知识无法获取充分、适当的审计证据，以支持其欲发表的审计意见时，他们就需要利用专家的工作，获得专家的帮助。

既然主客观各种因素决定了注册会计师需要利用专家协助工作，那么注册会计师如何选择专家，如何评价其专业胜任能力和独立性，注册会计师和专家之间的责任如何划分，以及如何利用专家工作的结果获取充分、适当的审计证据，等等，都需要作出必要的规范，以利于注册会计师在利用专家的工作时有所遵循。因此，制定本准则十分必要。

（二）《利用专家的工作准则》的基本框架与规范内容

本准则共分 5 章 22 条。

第一章为“总则”（第一条至第三条），主要说明本准则的目的、制定依据、适用范围以及专家的定义和身份。

第二章为“一般原则”（第四条至第八条），主要是对注册会计师在决定是否需要利用专家协助工作时应当考虑的因素、利用专家工作的几个方面以及获取专家工作结果的途径作了原则性的规定。

第三章为“专家的能力、独立性及其工作范围”（第九条至第十三条），主要规范注册会计师如何评价专家的专业胜任能力和独立性，并根据评价结果采取适当的措施，同时也对利用专家工作的有关事项作了原则性的规定。

第四章为“对专家工作结果的评价与利用”（第十四条至第二十条），主要规范注册会计师如何对专家工作的结果进行评价、专家工作的结果对审计报告意见类型的影响以及注册会计师与专家之间的责任划分等内容。

第五章为“附则”（第二十一条和第二十二条），主要说明本准则的解释权和生效日期。

二、关于“总则”的说明

（一）本准则的制定目的与制定依据

本准则第一条规定：“为了规范注册会计师在会计报表审计中利用专家的工作，获取适当的审计证据，根据《独立审计基本准则》制定本准则。”

这一规定说明了本准则的制定目的和制定依据。

1. 制定目的。本准则的制定目的，一方面是规范注册会计师在会计报表审计中如何正确选择专家，如何利用专家工作的结果，以获取适当的审计证据，从而支持其欲发表的审计意见，以提高审计工作效率；另一方面也明确划分了注册会计师与专家之间的责任，以保护注册会计师的合法权益。

2. 制定依据。根据《独立审计基本准则》第十六条的规定：“注册会计师可以根据需要配备相应的业务助理人员和聘请专家协助工作，但应对其工作结果负责，”制定本准则。

（二）专家的定义与身份

1. 专家的定义。本准则第二条规定：“专家是指除会计、审计之外，在某一领域中具有专门技能、知识和经验的个人或单位。”从相关国家和地区的审计准则来看，对于专家的定义基本上和我国是一致的。专家可以是工程师、税务师、律师、评估师、精算师等个人，也可以是这些个人所从业的单位。例如律师事务所、资产评估公司以及各种咨询公司等。在这两种情况下，承担责任的主要责任人有所不同。作为个人身份出现的专家，该专家即为主要责任人；作为单位身份出现的专家，该单位为主要责任人，具体人员也要负一定的责任。

2. 专家的身份。关于专家的身份，有关国家和地区的相关审计准则规定不尽相同，对此我们作了一定的比较。

《国际审计准则》和中国香港、台湾地区的审计准则都包括四种情况，即专家是：

- (1) 被审计单位聘请的；
- (2) 会计师事务所聘请的；
- (3) 被审计单位的雇员；
- (4) 会计师事务所的雇员。

在上述审计准则中还同时指出，注册会计师在利用具备专家资格的会计师事务所雇员的工作时，应区别于一般业务助理人员，并需要对专家工作的结果实施相应的审计程序，但通常不必为每项约定而评价其技能。

澳大利亚审计准则只列举了前三种情况，不包括第四种情况。英国在《依赖其他专家审计指南》的前言中指出，本指南不适用于专家由审计人员雇佣的情况，在该情况下专家应与其他审计职员一同考虑，将在《计划、控制和记录审计指南》中作出规定。美国在审计准则《利用专家的工作》的注释中，也明确规定专家是会计师事务所雇员的情况不适用于该准则。

在起草本准则时，我们综合考虑了各个国家和地区审计准则的相关规定，并结合了我国的实际情况。我们认为，如果会计师事务所的某一雇员具备专家的资格和能力，其在审计工作中所起的作用、注册会计师对其工作的具体要求以及对其工作结果的利用，都是与一般的业务助理人员有所不同的，应当加以区分开来。本准则是对利用专家的工作作出规范，对于一般业务助理人员的工作是在《中国注册会计师质量控制基本准则》中作出规定。同时，也考虑到在制定准则时应当尽可能地与《国际审计准则》接轨，因此，我们在对专家的身份进行定位时，仍包括了上述四种情况，并按照我国法规的行文习惯，本着语言精炼的原则，我们在行文上没有采取一一列举的形式，而是概括为一句话，即本准则第二条规定：“专家可

以由被审计单位或会计师事务所从外部聘请或内部指派”。这样短短一句话，就可以概括出两个主体、两条渠道、四种身份，简明易懂。

（三）本准则的适用范围

本准则主要规范注册会计师在会计报表审计中利用专家的工作。这与整个独立审计准则体系的定位是一致的。注册会计师执行会计报表审计以外的其他审计业务，在需要利用专家的工作时，应当参照本准则办理。

三、关于“一般原则”的说明

（一）在决定利用专家协助工作之前应当考虑的问题

根据《独立审计基本准则》的规定，注册会计师可以根据需要配备相应的业务助理人员和聘请专家协助工作，从而明确了利用专家工作的可能性，但并非必须，是否聘请专家还要取决于注册会计师的工作需要和专业判断。本准则第四条起到了承前启后的作用，既与《独立审计基本准则》相衔接，同时又进一步引申出注册会计师在利用专家工作时的责任。注册会计师对专家工作的利用，最终是对其工作结果的利用，利用其工作结果形成审计证据，从而为注册会计师形成审计结论、确定审计意见的类型服务。注册会计师应当对其出具的审计报告负责，而该审计报告的审计意见类型在一定程度上又是依靠专家工作的结果作出的。也就是说，注册会计师应当对利用专家工作结果所形成的审计结论负责。同时，注册会计师还应当从各方面积极搜集证据，以便确信拟聘专家的工作能够满足要求，专家工作结果能够形成审计证据，实现特定的审计目标。

既然注册会计师可以根据需要利用专家协助工作，那么在这之前应当考虑什么因素，如何作出决定呢？本准则第五条指出，在决定是否需要利用专家协助工作时，注册会计师应当考虑下列因素：

1. 相关会计报表项目的重要性。随着经济业务的日益复杂，公司编报的会计报表中包含的专家的因素越来越多，注册会计师对相关会计报表项目审计时需要借助于专家的协助，至于是否需要聘请专家，需要判断该项目的重要性。对于一些可能影响到会计报表正确表达的重要项目，注册会计师应当考虑聘请专家协助工作，并利用其工作结果形成审计证据。

2. 相关事项的性质、复杂程度及其导致错报、漏报的风险。注册会计师在审计过程中可能遇到一些性质特殊、复杂程度较高、风险较大的事项，由于本身能力、精力和学识所限，并从职业谨慎的角度出发，需要借助于专家的工作。

3. 可以获取的其他审计证据的数量和质量。如果可以获取的其他审计证据数量较多、质量较高，能够解决注册会计师遇到的相关问题，注册会计师可考虑不聘请专家，否则就需要利用专家的工作。而且，其他审计证据还可以进一步印证专家工作的结果。

（二）在哪些方面需要利用专家的工作

1. 特定资产的估价。如对土地、厂房、建筑物、机器设备、无形资产、工艺品、宝石以及未上市证券等资产价值的评估，这主要是指利用资产评估师的工作。

2. 特定资产数量和物质状况的测定。如地面上堆积的各种物质（煤炭、木材）的数量、体积，地下矿藏（石油、煤、金矿）的储量、成分、等级的测定等，主要涉及工程师。

3. 需用特殊技术或方法的金额测算。如保险公司赔偿金额的计算，社

会保险金、退休养老金的计算等，主要涉及精算

4. 未完成合同中已完成和未完成工作的计量。如工程的进度、合同的执行情况等，主要涉及工程师。

5. 涉及合约、诉讼和法律纠纷等的意见。这主要是指利用律师的工作，包括关于合同、协议、章程的解释，对未决诉讼和法律纠纷的进展情况和处理结果的分析等。

6. 其他需要利用专家工作的方面。

（三）获取专家工作结果的途径

注册会计师获取专家工作结果的途径，一方面可以通过自己聘请或指派专家，自行获取专家工作的结果，另一方面也可以通过被审计单位聘请或指派专家，会同被审计单位获取专家工作的结果。通过这两种途径获取的专家工作的结果，注册会计师应当评价其充分、适当性，以确定其是否能够形成审计证据。

四、关于“专家的能力、独立性及其工作范围”的说明

（一）如何评价专家的专业胜任能力

注册会计师由于职业的限制，需要利用专家协助工作，以获取充分、适当的审计证据，但应对利用专家工作结果所形成的审计结论负责。注册会计师根据工作需要决定利用专家的工作，但在选择专家时，应当对其专业胜任能力、能否保持独立性进行评价。评价专家的专业胜任能力主要是考虑其专业资格、专业经验和在该专业领域中的声望。专业资格主要是看其是否具有该行业的职业证书或职业团体颁发的执照，或者是该团体的会员。比如，律师要有律师证，或者是律师协会的会员。

专业经验主要是指在其专业领域中的执业经验是否丰富，执业时间的长短等。声望也就是名声好坏、知名度高低。这些都需要注册会计师多方面去了解和判断。经验丰富、声望较高的专家，有助于提高其工作结果的客观性和可信赖程度。

（二）如何评价专家的独立性

关于专家的独立性，世界各国的相关准则大多使用了“客观性”（Objectivity）这个词，但是客观性本身是一种比较抽象的东西，是内在的属性，注册会计师在利用专家的工作之前，无法从外部来了解和评价专家的客观性。从各国相关的准则对其规范内容来看，其涵义更倾向于我国经常使用的“独立性”。为了使准则更符合我国法规的行文习惯，并与已颁布的准则相衔接（见《会计报表审计准则》第二十条），我们最终将其定位在“独立性”上；考虑的内容侧重于形式上的独立性，同时在第十一条中加入一款“上述因素可能影响专家工作结果的客观性及其可信赖程度，注册会计师应当给予必要的关注”，从而进一步引申到实质上的独立性，即客观性，有助于与《国际审计准则》的衔接。

独立性是一个相对概念，绝对的独立是不存在的。从风险的角度讲，注册会计师最好能够选择独立性不受影响的专家；但从实务角度看，风险又是在所难免的。比如，被审计单位的法律顾问与从外部聘请的律师相比较，对于被审计单位的某些合同、章程等的了解，可能会更深入和全面。从各个国家和地区的相关准则来看，在评价专家的独立性时，所考虑的主要是专家与被审计单位之间的关系，我们在准则中进行了细化，力求便于理解，并体现中国特色。

注册会计师在评价专家的独立性时，应当主要考虑专家与被审计单位之间的关系。首先，专家与被审计单位之间是否存在重大经济利益关系（如资金往来、投资关系等），无论是直接的还是间接的，都将影响到专家的独立性，影响到他的专业判断。其次，专家及其直系亲属在其提供审计证据所涉及的被审计单位的有关部门是否担任重要职务（如在该部门或其中的某些项目上具有重大决策权等）。最后，可能影响专家独立性的其他因素（如专家与委托人或被审计单位的高级管理人员之间存在着密切的私人关系等）。上述因素是注册会计师在选择专家之前应当着重考虑和关注的，但并不是说，存在上述因素注册会计师就不能选择这个专家，而是要求注册会计师保持应有的职业谨慎，在尽可能的条件下，降低审计风险，提高审计效率。

（三）商定与利用专家工作有关的事项

在利用专家的工作之前，注册会计师应当与被审计单位和专家商定利用专家工作的有关事项，并形成书面记录，以利于三方之间分清各自的责任和义务，相互配合，减少不必要的麻烦，提高工作效率。这些事项主要包括：

1．专家工作的目的与范围。主要是商定专家应当在哪些方面开展工作，需要达到什么目的，得出什么结果。

2．专家报告的形式与内容。专家报告应当采取长式还是简式，需要对哪些方面发表意见，报告中应当包括哪些主要内容。

3．专家工作结果的预定用途。主要是指利用专家工作的结果作为审计证据，以支持注册会计师欲发表的审计意见。

4．在审计报告中可能提及专家的情形。注册会计师应事先告知专家，可能在哪些情形下，会在审计报告中提及专家的姓名、身份、参与程度等，以征得专家的同意，这与第十九条是相呼应的。

5．专家利用会计资料及其他资料的范围。专家在工作过程中，可能会利用被审计单位的一些会计资料和其他资料，经商定后取得被审计单位的支持和配合，减少不必要的麻烦，提高工作效率。

6．保密要求。注册会计师和专家在工作过程中，对于知悉的被审计单位的商业秘密，以及从被审计单位获得的任何资料和信息，都要保守秘密，不得向任何第三者泄露，也不得利用其为自己或他人牟取利益。

7．专家可能使用的假设和方法。这些假设和方法在三者之间沟通以后，既有利于对专家工作的监督，也有利于被审计单位和注册会计师加强对专家工作的了解，增强合作，也为注册会计师评价专家工作结果的适当性打下了基础。

8．其他相关事项。如专家何时开始工作，何时提供报告，以及需要提供的专家报告的份数，被审计单位需要在哪些方面提供协助，等等。

五、关于“对专家工作结果的评价与利用”的说明

在对专家的专业胜任能力和独立性进行了评价，确定了所要选择的专家，并对利用专家前需要明确的事项作了必要的商讨和规定以后，专家就要按照注册会计师和被审计单位的要求开展工作。由于本准则主要用于规范注册会计师对专家工作的利用，因此对于专家的具体工作过程和工作程序不属于本准则的规范内容。这样，本准则第四章主要规范了注册会计师对专家工作结果的评价与利用。

（一）评价专家工作结果的适当性

在利用专家工作结果作为审计证据时，注册会计师应当评价其是否适当，以确定专家工作结果能否支持会计报表的有关认定，与会计报表的有关认定保持一致。在评价专家工作结果的适当性时，应当考虑下列因素：

1．专家所用原始资料的适当性。专家在工作过程中需要用到大量的原始资料，其中大部分原始资料是由被审计单位提供的，还有一些资料来源于外部，这些原始资料是专家工作的基础，是否适当直接关系到专家工作结果的适当性。因此，注册会计师首先应当评价专家所用的原始资料是否适当。在评价专家使用的原始资料是否适当时，注册会计师应当调查和询问专家实施了哪些程序，并对这些原始资料进行复核和测试，以确定其是否充分、相关及可靠。

2．专家选用的假设和方法及其一贯性。注册会计师应当根据对这些假设和方法的一般了解，确定其是否适当、合理，前后运用是否一贯。

3．专家工作结果与注册会计师形成的有关结论的差异。注册会计师根据对被审计单位经营状况的了解和实施其他审计程序，得出有关结论，专家工作结果应当与其保持一致，相差不能太大，从而进一步印证专家工作结果的充分性和适当性。

（二）关于专家与注册会计师之间责任的划分

专家作为在其专业领域中具备专门知识的专业人士，应受到该行业职业道德的约束，恪守独立、客观、公正的原则，认真负责地完成工作，并对其工作结果负责。注册会计师对专家工作的利用，归根结底是对专家工作结果的利用。在专家经过必要的工作程序，以专家报告、意见、估价和声明等形式，将工作结果提供给注册会计师时，注册会计师应当评价其适当性，慎重考虑其是否可以形成充分、适当的审计证据，以有助于注册会计师据此发表审计意见。注册会计师应对所发表的审计意见负责，而该审计意见又是借助于专家的工作结果形成的，因此注册会计师要对专家工作结果的利用负责。

专家应对其选用的假设和方法的适当性、合理性及其运用负责。注册会计师因其本身能力和职业的限制，不可能完全了解和掌握这些假设和方法，但是应当根据对被审计单位经营状况的了解以及实施其他审计程序所得出的有关结论，考虑这些假设和方法是否适当、合理。

（三）关于专家工作结果与审计报告的关系

注册会计师在对专家工作的结果进行评价以后，如果专家工作结果未能形成充分、适当的审计证据，或者专家得出的结论与其他审计证据不一致，注册会计师应当与被审计单位和专家共同商讨其原因，找出症结所在，并积极寻求解决办法。必要时应当实施其他审计程序，或者另外聘请专家。

如果对专家工作比较满意，认为专家工作的结果能够提供充分、适当的审计证据，并与其他审计证据相一致，注册会计师就可能利用专家工作的结果，以支持其审计意见。

注册会计师对专家工作结果进行评价以后，如果出现下列情况之一，并且无法通过实施其他审计程序获取相应的审计证据，应当出具保留意见或者拒绝表示意见的审计报告：

- 1．专家工作的结果与会计报表的认定存在重大差异；
- 2．专家工作的结果无法形成充分、适当的审计证据；

3. 被审计单位不接受专家工作的结果，并拒绝另聘专家。在各个国家和地区的相关准则中，对专家工作结果的评价和利用散见于不少章节的条款里，我们进行了综合归纳，集中放在第四章。

（四）关于在审计报告中可否提及专家的问题

当注册会计师出具无保留意见审计报告时，一般不应在审计报告中提及专家的工作，以免被误认为是出具保留意见或者是想把责任分摊给专家。对于这一点，各个国家和地区的相关准则都是一致的。

当注册会计师出具带说明段的审计报告，即无保留意见加说明段的审计报告、保留意见的审计报告、否定意见的审计报告和拒绝表示意见的审计报告时，美国审计准则认为，可以在审计报告中提及专家的工作。中国台湾地区的审计准则认为，“必要时得经专家之同意，提及专家之身份、参与程度及报告之内容”。《国际审计准则》、澳大利亚和中国香港地区的审计准则进一步规定，如果专家予以拒绝，注册会计师还应当征求法律顾问的意见予以解决。英国审计准则指出，注册会计师一般都不应在审计报告中提及专家。综合考虑以上内容，并结合我国的实际情况，我们认为，如果专家工作的结果致使注册会计师出具带说明段的审计报告时，注册会计师可以考虑在说明段中提及专家的工作，包括专家的身份和专家的参与程度等，但这本身并不能减轻或者免除注册会计师的责任，也不能将责任分摊给专家。至于是否需要征得专家同意，在第三章第十三条注册会计师与被审计单位和专家进行商定的事项中已经十分明确，没有必要再作规定，也不必去征求律师意见。

六、关于“附则”的说明

本准则第五章“附则”分别就本准则的解释权和施行日期作了规定。解释权归中国注册会计师协会，施行日期为1997年1月1日。

《独立审计具体准则第 13 号 ——利用其他注册会计师 的工作》释义

一、关于《利用其他注册会计师的工作准则》的一般说明

（一）制定《利用其他注册会计师的工作准则》的背景及意义

改革开放以来，我国的经济的发展十分迅猛，作为社会基本单位和基本经济细胞的企业的规模也逐步得到了扩大。为了更好地利用有限的人力、财力、物力资源，形成规模经营，参与国际、国内竞争，许多企业纷纷走上了联合之路，在原有中小企业的基础上，组建、扩建了一批大型的有限责任公司、股份有限公司乃至上市公司。其独立核算的分公司、控股子公司等组成部分的数量也越来越多，地域分布越来越分散，所处行业也越来越复杂。相对应的，受托对这些企业会计报表进行审计的我国会计师事务所的发展历史却普遍较短，规模普遍较小。尽管从数量上看，我国的会计师事务所（包括审计师事务所）已有 7000 多家，注册会计师人数已居世界前茅，但绝大多数是数十人、十余人甚至几个人的小型会计师事务所，从业人数过百、年收入过千万的事务所也为数不多。由于受执业人数、地域、审计时间要求甚至审计费用等诸多因素的限制，有时很难全面、独立地承办大型集团公司的审计业务，这就需要利用其他会计师事务所注册会计师的审计工作。从国际上看，即使是一些大型国际会计公司，如“六大”，虽然在世界各主要国家、地区的主要城市设有众多的成员所和办事处等，也难免会遇到这些情况。

在这种情况下，会产生一连串问题：

1. 作为对这些被审计单位会计报表整体发表审计意见的主审注册会计师和对被审计单位下属的一个或若干个组成部分的会计信息发表审计意见的其他注册会计师，在审计中应当遵循什么原则？

2. 各自应承担何种审计责任和义务？

3. 主审注册会计师在这种情况下应当实施哪些专门的、针对性的审计程序？

4. 主审注册会计师是否需要在审计报告中提及其他注册会计师的审计工作？如果提及，如何表述？

5. 在审计报告中提及其他注册会计师的审计工作，能否起到分担责任的作用？

随着国际经贸的不断发展和我国改革开放政策的进一步深化，可以预见，中国注册会计师将会越来越频繁地面临这些问题。因此，尽快制定本准则，对注册会计师利用其他注册会计师审计工作这一行为加以规范，显得十分必要和迫切。

（二）《利用其他注册会计师的工作准则》基本框架与规范内容

本准则共分 5 章 21 条。

第一章为“总则”（第一条至第四条），主要说明本准则的制定目的、制定依据、几个重要名词的涵义及本准则的适用范围。

第二章为“一般原则”（第五条至第八条），规范的主要内容包括：

(1)注册会计师在受托担任主审注册会计师应当考虑的主要事项；(2)主审

注册会计师与其他注册会计师之间的联系。

第三章为“主审注册会计师的审计程序”（第九条至第十四条），规范的主要内容有：（1）在确定审计程序时，主审注册会计师应当考虑的因素；（2）主审注册会计师在各种不同情况下应实施的审计程序。

第四章为“主审注册会计师编制审计报告时的考虑”（第十五条至第十九条），阐述主审注册会计师利用其他注册会计师的审计工作，在遇到各种情况下对审计报告的影响。

第五章为“附则”（第二十条和第二十一条），主要说明本准则的解释权与生效日。

（三）本准则与其他准则的关系

独立审计准则是一个由不同层次和部分组成的、严密的结构体系。根据《中国注册会计师独立审计准则序言》规定，独立审计准则体系由三个层次构成，包括第一层次的基本准则、第二层次的具体准则和实务公告以及第三层次的执业规范指南。本准则作为第二层次具体准则的组成部分，是依据基本准则制定的，同时又与其他具体准则、实务公告及第三层次的执业规范指南之间存在着有机的联系。注册会计师无论在具体审计中所处的地位是主审注册会计师还是其他注册会计师，均需遵循相关具体准则。比如，在审计计划阶段要遵循《业务约定书准则》和《审计计划准则》；取证时要遵循《审计抽样准则》和《审计证据准则》；要按照《审计工作底稿准则》的要求来编制审计工作底稿；要按照《审计报告准则》的要求出具真实、合法的审计报告。在审计过程中，还要按有关准则的规定关注被审计单位是否存在错误与舞弊；要考虑审计重要性原则和期后事项；要正确运用分析性复核技术等等。总之，我们应该以联系而不是孤立的观点来正确处理本准则与其他相关准则的关系。限于具体准则的篇幅及体例要求，本准则未附释例，这将通过制定第三层次的有关执业规范指南予以解决。

二、关于“总则”的说明

（一）制定本准则的目的与依据

本准则第一条规定：“为了规范主审注册会计师在会计报表审计中利用其他注册会计师的工作，明确双方的责任和义务，根据《独立审计基本准则》制定本准则。”这一规定明确了制定本准则的目的和依据。

1. 制定目的。本准则的制定目的可以归纳为以下两个方面：一是规范主审注册会计师在会计报表审计中利用其他注册会计师的工作，即通过本准则的制定和施行，将会计报表审计中主审注册会计师利用其他注册会计师的工作这一执业行为予以规范；二是明确主审注册会计师和其他注册会计师在执行同一被审计单位（包括被审计单位的组成部分）会计报表审计时，各自应承担的责任和应尽的义务。可以说，本准则下面各主要条文均是紧紧围绕这两个目的规定的。

2. 制定依据。本准则是具体审计准则，在独立审计准则框架体系中列第二层次，隶属于第一层次的《独立审计基本准则》，因此，本准则的制定依据是《独立审计基本准则》。

（二）本准则涉及的三个重要概念

本准则第二条规定：“本准则所称主审注册会计师，是指利用其他注册会计师的工作，负责对被审计单位会计报表整体发表审计意见的注册会

计师。

本准则所称其他注册会计师，是指负责对被审计单位的一个或多个组成部分的会计信息实施审计的其他会计师事务所的注册会计师。

本准则所称组成部分，是指被审计单位的部门、分支机构、子公司和联营公司等，其会计信息包含于主审注册会计师所审计的会计报表整体中。”

“主审注册会计师”、“其他注册会计师”和“组成部分”是中国独立审计准则体系中首次出现的三个重要概念。

1．关于主审注册会计师。对“主审注册会计师”这一概念，应当把握以下三方面：

(1)主审注册会计师是相对于其他注册会计师而言的。这两者均为注册会计师，并且，各自都将通过对受托的被审计单位的会计报表（或会计信息）进行审计，发表各自独立的审计意见；

(2)主审注册会计师受托对被审计单位的会计报表进行审计，但该被审计单位中的一个或若干个组成部分的审计工作必须由其他会计师事务所的注册会计师执行，否则，“主审”也就不成其为“主审”；

(3)主审注册会计师在对被审计单位会计报表整体发表审计意见时，需要利用其他注册会计师的工作结果。如果被审计单位的某些组成部分的会计信息就会计报表整体而言根本不重要，即使因种种缘由已由其他注册会计师审计了，但主审注册会计师仍不打算利用其审计结果，则毋需执行本准则。

2．关于其他注册会计师。对“其他注册会计师”这一概念，也应当把握三个方面：

(1)其他注册会计师特指主审注册会计师所在会计师事务所之外的其他会计师事务所的注册会计师；

(2)其他注册会计师仅负责对被审计单位中的一个或若干个组成部分的会计信息进行审计并发表审计意见；

(3)由于其他注册会计师所审计后的会计信息是被审计单位会计报表整体的一个或若干个组成部分，这些组成部分就会计报表整体而言具有一定的重要性，因此，他对这些组成部分所发表的审计意见，将对主审注册会计师就会计报表整体所发表的审计意见产生一定的影响。

3．关于组成部分。组成部分是指被审计单位的部门、分支机构、子公司和联营公司等。这里的部门一般是指直属被审计单位（通常为集团公司）本部的事业部等；分支机构一般是指被审计单位下属的分公司、办事处等；子公司是指由被审计单位直接或间接控股的公司；联营公司是指被审计单位对其有重要影响，但又不是被审计单位子公司的那种公司。这些组成部分的一个共同特点是在会计核算上独立或相对独立；其不同点是有些组成部分可能具有独立的法律地位，具备法人资格（如子公司、联营公司），有些则可能没有独立的法律地位，不具备法人资格（如部门、分支机构）。注册会计师判断一个单位是否为被审计单位的组成部分，主要看该单位的会计信息是否应该被包含于被审计单位会计报表整体的范围之内。

附带需要说明的是，我们称主审注册会计师的审计对象为会计报表，而称其他注册会计师的审计对象为会计信息，这是由于如前所述，组成部分可能具有也可能并不具有独立法人资格，因此，受托对这些组成部分进

行审计的其他注册会计师的审计对象可能是会计报表，也可能不是完整、法定的会计报表，也许只是部分会计报表或会计报表的某些项目、资料或数据，故称会计信息更为妥当。

（三）本准则的适用范围

本准则对适用范围是通过正反两个方面加以规定的，与其他具体审计准则相比，有其特殊性。

本准则第三条规定：“本准则不适用于下列情况：

（一）联合审计；

（二）一个或多个组成部分的会计信息对被审计单位会计报表整体不具有重大影响；

（三）后任注册会计师向前任注册会计师查询审计工作底稿。”

这一条从反面规定了哪些情况不适用于本准则。

所谓联合审计，是指两家或两家以上会计师事务所依法接受委托，按照独立审计准则的要求，对同一被审计单位的会计报表实施必要的审计，获取充分、适当的审计证据，并对会计报表共同发表审计意见。既为联合审计，就无所谓主、次之分，当然不适用本准则。

在第二种情况下，如果一个或多个组成部分的会计信息对被审计单位会计报表整体不具有重大影响，根据审计重要性原则和成本效益原则，主审注册会计师对此可不予特别关注，因此，也就不必再套用本准则，这一点容易理解。值得注意的是，如果这些组成部分的会计信息孤立地看不重要，但汇总起来却对被审计单位会计报表具有重大影响时，仍适用本准则。

第三种情况是指被审计单位变更审计委托时，后任注册会计师向前任注册会计师查询审计工作底稿，这不涉及主审注册会计师与其他注册会计师的范畴，当然也不适用本准则。

本准则第四条规定：“注册会计师执行会计报表审计以外的其他审计业务，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。”

这一条是从正面来规定本准则的适用范围，与其他第二批具体准则的规定并无区别，不再赘述。

三、关于“一般原则”的说明

（一）决定注册会计师能否担任主审注册会计师的因素

本准则第五条规定：“注册会计师在接受委托担任主审注册会计师之前，应当考虑下列因素：

（一）参与程度及所审计会计报表部分的重要性；

（二）对其他注册会计师所审计组成部分业务的了解程度；

（三）其他注册会计师所审计组成的会计信息存在重大错报或漏报的风险。”

根据这一规定，注册会计师在接受委托担任主审注册会计师之前，首先应当慎重考虑自身的参与程度能否足以胜任主审注册会计师的职责。具体讲，主要需要考虑的是：

1. 所审计会计报表部分相对于会计报表整体的重要性。一般而言，主审注册会计师应当亲自负责审计被审计单位本部（或母公司）和占会计报表整体一半以上的资产总额或利润总额。如果主审注册会计师所能审计的会计报表部分的金额占会计报表整体金额的比重过小，出于职业谨慎考虑，应当拒绝接受担任主审注册会计师的委托。

2. 对其他注册会计师所审计组成部分业务的了解程度。由于主审注册会计师负责对被审计单位会计报表整体发表审计意见，因此，应对该会计报表整体有足够的了解，包括对形成整体的各组成部分业务的了解。如果对其他注册会计师所审计的组成部分业务缺乏应有的了解，则既难以较准确地判断该组成部分的重要性，也无法及时告知其他注册会计师需特别关注的审计领域。在这种情况下，不应草率接受委托。

3 对其他注册会计师所审计会计信息存在重大错报或漏报的风险的评估。如果其他注册会计师的审计风险加大了，作为对会计报表整体审计负责的主审注册会计师的审计风险必然随之加大，审计责任也将相应加重，因此，不能不在受托担任主审注册会计师之前予以慎重考虑。

（二）主审注册会计师与其他注册会计师的联系

本准则第六条规定：“主审注册会计师决定利用其他注册会计师的工作时，应当与其取得联系，及时告知下列事项：

- （一）审计目的与范围；
- （二）审计报告用途；
- （三）会计、审计等有关规定及报告编制要求；
- （四）需要特别关注的审计领域；
- （五）完成审计工作的时间；
- （六）被审计单位会计报表整体的重要性水平；
- （七）其他重大事项。

在取得联系前，如果其他注册会计师已完成审计工作，主审注册会计师应当就上述内容对其他注册会计师的工作进行复核，以确定其工作是否符合要求。”

这一条包含以下三层涵义：

1. 在审计计划阶段，主审注册会计师就应与其他注册会计师取得联系。这种联系目的在于确保其他注册会计师的各项工作能够符合主审注册会计师的总体要求，使整个审计工作有效率、有效果地进行。联系的方式与内容通常在审计计划阶段由主审注册会计师与被审计单位管理当局商定。在尚未取得被审计单位授权同意前，主审注册会计师与其他注册会计师之间的联系应通过被审计单位进行。

2. 需要告知其他注册会计师的事项。本条列示了七项需要告知其他注册会计师的事项。在征求意见过程中，有的注册会计师提出，（四）、（五）两项需要告知，（一）、（二）、（三）、（六）项则属主审注册会计师掌握的事项毋须告知。这种理解不全面。我们认为，告诉审计目的与范围、审计报告用途和被审计单位会计报表整体的重要性水平，有助于其他注册会计师据此规划审计，确定其所审组成部分层次的重要性水平；告诉应遵循的会计、审计等有关规定及会计报告编制要求，有助于其他注册会计师按照一致的规定与要求执行审计，因为，会计准则和财会制度对一些经济业务的会计处理有各种可供选择的方法，比如坏帐准备的计提、存货计价方法、固定资产折旧年限的确定、外币业务汇率折算方法等，但对同一被审计单位而言，通常要求一致。另外，会计报告编制要求除会计报表整体本身以外，主要是对被审计单位会计报表整体附注的要求，如果不及时告知，招致被审计单位本部（或母公司）与组成部分附注列示方法的不一致，将会影响信息披露的统一性与及时、有效性。

3. 联系前,其他注册会计师业已完成审计情况下的措施。作为一种特例,在取得联系之前,因种种原因,其他注册会计师已完成审计工作,为使其审计工作能够符合要求,主审注册会计师应对照上述各要求事项,逐一复核其他注册会计师的工作。对不满足要求部分,还应及时提请其他注册会计师补充、修改。

(三) 其他注册会计师与主审注册会计师的工作配合

本准则第七条规定:“其他注册会计师应当与主审注册会计师配合,并在征得被审计单位同意后,提供主审注册会计师所需要的资料。”

这是对其他注册会计师提出的工作要求。从执业上看,尽管其他注册会计师与主审注册会计师一样,都属独立受托审计,两者的关系却不同于主人与代理人之间的关系,各自的审计对象不同,审计范围有大小之别,因此,作为其他注册会计师,应当认识到所审计组成部分会计信息最终将成为被审计单位会计报表整体的部分,无论从专业出发,还是从职业道德着眼,都应当加强与主审注册会计师的工作配合,在征得被审计单位同意后,及时提供主审注册会计师所需资料,满足主审注册会计师的工作要求,以便主审注册会计师能及时履行其职责。

(四) 关于其他注册会计师能够按要求完成审计工作的书面声明

本准则第八条规定:“主审注册会计师应当及时获取其他注册会计师能够按其要求完成审计工作的书面声明。”

其他注册会计师不能按要求完成审计工作时,应当及时告知主审注册会计师。”

这一条同样是对主审注册会计师与其他注册会计师之间工作配合的规定,是上述第六条和第七条规定的延伸。这里的“要求”,其内容包含于第六条所列事项之中,主审注册会计师及时获取该书面声明,有助于及时知悉其他注册会计师能否按其要求完成审计工作,以确保整体审计工作如期按质完成。更重要的是,该声明对其他注册会计师的审计工作能够起到一定的约束与制约作用。

四、关于“主审注册会计师的审计程序”的说明

本准则第三章各条规定的内容都与主审注册会计师的审计程序有关。当主审注册会计师需要利用其他注册会计师的工作时,应当实施一定的针对性的审计程序,以获取充分、适当的审计证据,来证明在特定的业务环境下,其他注册会计师的审计工作能够达到主审注册会计师的审计目的和要求。

当然,主审注册会计师对审计程序并非为实施而实施,目的在于为了满足对被审计单位会计报表整体发表审计意见的要求,因此,既要考虑保证审计工作质量,又要注意成本效益。也正因为如此,其相关审计程序的制定和实施,必然根据各具体情况循序渐进、按部就班进行,第三章各条体现了这一精神。

(一) 主审注册会计师实施审计程序的原则

本准则第九条规定:“主审注册会计师应当实施必要的审计程序,检查、复核其他注册会计师的审计工作,并根据被审计单位的具体情况,合理确定审计程序的性质、时间和范围。”

这包含了两层涵义:

1 主审注册会计师为了合理地确信其他注册会计师的工作结果适合其

审计目的，应当实施必要的审计程序。比如，主审注册会计师可以与其他注册会计师讨论后者所采用的审计程序是否适用、是否充分；检查其他注册会计师制定的审计程序表及其有关问题的书面记录；复核其重要的审计工作底稿等。

2. 主审注册会计师应根据被审计单位具体情况、审计业务约定书的具体要求及对其他注册会计师执业能力的了解程度等因素，合理确定所要实施的审计程序的性质、时间和范围。

（二）主审注册会计师确定审计程序时应考虑的因素

本准则第十条规定：“在确定审计程序时，主审注册会计师应当考虑：

- （一）被审计单位会计报表整体的重要性水平和审计风险；
- （二）其他注册会计师所审计组成部分会计信息的重要性水平；
- （三）对其他注册会计师确定的审计风险水平的可接受程度。”

1. 被审计单位会计报表整体的重要性水平和审计风险。主审注册会计师可以通过执行某些审计程序来了解其他注册会计师的工作及其结果。这些审计程序的性质和范围将取决于来自组成部分的会计信息金额的重要性，以及主审注册会计师对这些组成部分会计信息审计风险的可接受程度。为了确定组成部分会计信息的重要性水平及其可接受的审计风险水平，主审注册会计师首先需要确定被审计单位报表整体的重要性水平和审计风险，然后将其分配至各组成部分的会计信息，因此，在决定选择执行何种审计程序时，主审注册会计师应当对被审计单位会计报表整体的重要性水平和审计风险进行评估。

2. 其他注册会计师所审计组成部分会计信息的重要性水平。该重要性水平的合理确定，主要基于以下两个前提：一是会计报表整体重要性水平已确定；二是主审注册会计师通过取得并查询其他注册会计师所审计组成部分的会计信息，结合从其他途径获得的有关资料，对其基本情况已经掌握。

3. 对其他注册会计师确定的审计风险水平的可接受程度。主审注册会计师和其他注册会计师由于各自专业能力、业务素质、风险承受能力的差别以及审计对象、审计范围不同，对同一组成部分，两者所确定的审计风险水平的可接受程度往往并不一致，因此，除重要性水平外，为使其他注册会计师的审计工作满足自己的要求，主审注册会计师还应考虑对其他注册会计师确定的审计风险水平的可接受程度。

（三）主审注册会计师的一般审计程序

本准则第十一条规定：“主审注册会计师实施的审计程序通常包括：

- （一）了解其他注册会计师的专业胜任能力和独立性；
- （二）了解其他注册会计师的审计目的与范围；
- （三）向其他注册会计师了解会计、审计等有关规定和报告编制要求的遵循情况，并取得关于审计独立性和上述情况的书面声明；
- （四）了解和评价其他注册会计师对于重大审计问题的处理情况；
- （五）了解其他注册会计师发现的未调整事项和未披露事项的详细情况。”

1. 了解其他注册会计师的专业胜任能力和独立性。主审注册会计师为合理确信其他注册会计师的工作符合其审计要求，首先应当了解其他注册会计师的专业胜任能力和能否保持独立性等情况。对这些情况的了解，通

常可通过以下途径：(1)获取其他注册会计师的执业资格证书(如注册会计师证书，被审计单位为上市公司上市时所从事证券相关业务许可证等)；(2)获取其他注册会计师所在地中国注册会计师协会的地方组织的有关证明；(3)向作为第三者的注册会计师及银行、工商行政管理机关、证监会等有关部门探询；(4)与其他注册会计师进行讨论。

2. 了解其他注册会计师的审计目的与范围。其了解的途径通常包括：(1)查询其他注册会计师所在会计师事务所签订的审计业务约定书；(2)查询其他注册会计师编制的总体审计计划；(3)询问或向其他注册会计师发送调查问卷等。

3. 向其他注册会计师了解会计、审计等有关规定和报告编制要求的遵循情况，并取得关于审计独立性和上述情况的书面声明。在决定利用其他注册会计师的工作时，主审注册会计师已将会计、审计等有关规定及报告编制要求及时告知其他注册会计师，因此有必要进一步证实其他注册会计师是否确已遵循了有关规定及要求，遇到所审计组成部分会计处理方法和报告编制要求与被审计单位整体不一致时，其他注册会计师所采取的步骤和调整建议是否适当。为了督促其他注册会计师确实遵循会计、审计规定及报告编制要求，主审注册会计师通常应向其他注册会计师索取关于上述内容的书面声明。

而超然独立性则是注册会计师审计的根本特征，是保证审计意见客观、公正的必要前提，所以，其他注册会计师是否独立于所审计组成部分，是主审注册会计师考虑是否利用其工作的一项重要依据。除各种途径的了解之外，主审注册会计师还必须取得其他注册会计师关于审计独立性的书面声明。当然，该声明也可与上述书面声明合二为一。

4. 了解和评价其他注册会计师对于重大审计问题的处理意见。

5. 了解其他注册会计师发现的未调整事项和未披露事项的详细情况。这两个程序应该为一般审计程序中最关键、最具实质意义的程序。通常，主审注册会计师采用与其他注册会计师讨论或复核其审计工作底稿，特别是审计调整事项表和未调整审计事项汇总表来了解、评价其他注册会计师对有关会计、审计问题的处理情况，判断其处理方法是否恰当，以确定是否可据此信赖其他注册会计师的工作结果。

(四) 主审注册会计师进一步实施的审计程序

本准则第十二条规定：“如果对其他注册会计师的专业胜任能力和独立性等均表示满意，且与其有长期的业务联系或有其他充足的理由，主审注册会计师可考虑信赖其工作结果。否则，应当进一步实施以下审计程序：

- (一) 与其他注册会计师讨论其审计程序、审计结论和审计意见；
- (二) 查阅其具体审计计划；
- (三) 适当查阅其他审计工作底稿。”

这条规定建立在第十一条有关内容的前提下，体现了如下涵义：

1. 主审注册会计师可考虑信赖其他注册会计师工作结果的条件。如果实施了第十一条规定的审计程序，且同时具备以下条件，主审注册会计师可考虑信赖其他注册会计师的工作结果：

(1) 对其他注册会计师的专业胜任能力，包括学识、实践经验、接受专业训练和业务能力等表示满意，并且，其他注册会计师无论是形式上还是实质上均独立于所审计的组成部分。

(2)主审注册会计师与其他注册会计师有长期的业务联系或有其他充足的理由。比如，两者有着长期联合审计的经历，两者长期分别担任同一被审计单位的主审注册会计师与其他注册会计师，以至于主审注册会计师对其他注册会计师的执业等各方面情况有相当的了解。

2. 进一步实施的审计程序。如果主审注册会计师对于其他注册会计师的专业胜任能力和独立性等并不满意，或与其无长期的业务联系，或没有其他充分的理由，则应进一步实施以下审计程序：

(1)与其他注册会计师讨论其制定并实施的审计程序是否恰当，审计后得到的各项目的重要审计结论是否正确，在综合各审计结论基础上形成的审计意见是否合理、适当；

(2)审阅其具体审计计划，即审阅各具体审计项目的审计目标、审计程序等项内容；

(3)适当审阅其他关键的审计工作底稿。

(五) 追加的审计程序

本准则第十三条规定：“实施上述审计程序后，主审注册会计师如果认为其他注册会计师的审计工作仍不能满足要求，应当与被审计单位进行商讨。必要时，应提请其他注册会计师实施追加审计程序，或者由主审注册会计师直接实施追加审计程序。”

这条规定，又是建立在第十二条有关内容的前提之上。

如果主审注册会计师实施了第十一和第十二条规定的审计程序，认为其他注册会计师的审计工作仍不能达到其审计要求，首先应当与被审计单位取得联系，就该问题进行商讨。如果觉得必要，可以对该组成部分的会计信息实施追加的审计程序。这种追加的审计程序的内容无一定之规，应当根据具体问题追加针对性的审计程序。主审注册会计师可以通过被审计单位要求其他注册会计师执行，也可要求与其他注册会计师共同执行，直至由他自己单独执行。在实际工作中，只有在极少数情况下，才须脱离其他注册会计师，而由主审注册会计师单独实施追加审计程序。

应当指出的是，其他注册会计师的审计责任在于按照独立审计准则的要求对组成部分的会计信息进行审计、出具审计报告，并对所出具审计报告的真实性和合法性负责，因此，无论以何种方式实施追加的审计程序，其目的都是为了满足主审注册会计师的审计要求，而非为更改其他注册会计师的审计意见。

(六) 关于审计工作底稿

本准则第十四条规定：“主审注册会计师应当将上述审计程序及其执行情况，连同取得的有关资料，形成审计工作底稿。”

这是当主审注册会计师利用其他注册会计师的工作时，对主审注册会计师相关审计工作底稿提出的要求。具体说，相关的审计工作底稿应当包括以下几个方面的内容：

1. 主审注册会计师的审计程序及其实施情况；
2. 组成部分会计信息对被审计单位会计报表整体具有重大影响的事项及其影响程度的记录；
3. 有关组成部分会计信息并不重要这一结论的理由记录；
4. 对其他注册会计师审计工作底稿的审核结果；
5. 其他注册会计师的姓名及其所在会计师事务所的名称；

6. 其他注册会计师的有关书面声明；
7. 有关其他注册会计师的其他资料；
8. 其他对主审注册会计师发表审计意见具有重大影响的事项。

五、关于“主审注册会计师编制审计报告时的考虑”的说明

主审注册会计师在编制审计报告时需要考虑的事项非常多，本准则第四章仅对利用其他注册会计师的工作这一方面作了规定。

（一）一般不应提及其他注册会计师的工作

本准则第十五条规定：“主审注册会计师在审计报告中一般不应提及其他注册会计师的工作。”

一般情况下，主审注册会计师的审计报告是否应提及其他注册会计师的工作？对这一问题的规定，国际审计准则以及其他国家和地区的审计准则存在一定的差异：

国际审计准则的规定不十分全面，只是提到，当主审注册会计师在实施了部分审计程序后（即考虑了其他注册会计师在特定分派环境下的执业能力和在几个方面对其他注册会计师提出建议后），其审计报告应当提及其他注册会计师的工作。

澳大利亚和中国香港等地区审计准则规定，主审注册会计师如果不是因法律规定或作为保留意见的一部分，不应当在审计报告中提及其他注册会计师的工作。因为任何提及其他注册会计师的做法，均会使报告使用者误认为是保留意见的审计报告，或者是主审注册会计师意在推卸责任。

中国台湾地区的审计准则认为，主审注册会计师若决定承担其他注册会计师的审计责任，在审计报告中可以不提及其他注册会计师的审计工作，否则应提及。

美国处于多诉讼时代，其注册会计师陷于法律诉讼案最多，所以，它更倾向于在审计报告中提及其他注册会计师的工作，以期一旦发生经济赔偿能多一个分摊者。

我们认为，主审注册会计师是对被审计单位会计报表整体发表审计意见，因此，应对所出具的审计报告承担全部的审计责任。无论在审计报告中是否提及其他注册会计师的工作，都不能减轻其审计责任，因此，倾向于一般情况下不应提及其他注册会计师的工作。这里有必要指出的是，我们所说的“一般情况”是有一定前提的，具体地讲，主审注册会计师不提及其他注册会计师的工作，一般应具备以下前提：

1. 主审注册会计师对其他注册会计师的专业胜任能力和独立性均表示满意，对其一贯执业情况等方面已经熟知并认为良好；

2. 主审注册会计师对其他注册会计师本次的审计范围和审计工作质量感到满意。这种结论，往往是在其他注册会计师的审计工作直接处于主审注册会计师的指导和控制之下，或者在主审注册会计师复核了其他注册会计师的审计程序和审计工作底稿等后所得出的。

在不提及其他注册会计师工作的情况下，若暂且撇开其他影响因素，仅就此而言，主审注册会计师可以出具标准的无保留意见的审计报告，不必添加任何附加的、解释性的用语。

（二）主审注册会计师考虑在审计报告中提及其他注册会计师工作的情况

本准则第十六条规定：“当存在下列情况时，主审注册会计师可考虑

在审计报告中提及其他注册会计师的工作，但不应被视为将其责任分摊给其他注册会计师：

（一）无法对其他注册会计师的工作进行复核，且无法直接实施必要的审计程序；

（二）其他注册会计师的工作不能满足要求，且无法直接实施必要的审计程序。”

对这一规定，可以从以下两个方面加以理解：

1．可以考虑提及其他注册会计师工作的两种情况。

（1）无法对其他注册会计师的工作进行复核，且无法直接实施必要的审计程序。

主审注册会计师如果无法对其他注册会计师的工作进行复核，就无法确信其他注册会计师的工作是否适合其审计目的。这种情况下，主审注册会计师应当实施必要的审计程序以证实由其他注册会计师所审计的组成部分的会计信息是否存在严重的错报或漏报情况，进而是否会对会计报表的整体反映产生重大影响。若主审注册会计师因种种原因不能实施应当实施的必要的审计程序，当然可以考虑在审计报告中提及其他注册会计师的工作。

（2）对其他注册会计师的工作结果不满意，且无法直接实施必要的审计程序。

主审注册会计师在对其他注册会计师的工作进行复核后，如果认为其工作不符合审计目的与要求，没有达到独立审计准则要求的质量标准，主审注册会计师可以与被审计单位协商，要求亲自实施某些审计程序。若因种种原因导致无法直接实施某些审计程序，以至于无法证实该组成部分会计信息是否存在严重的错报或漏报情况，则同样有理由考虑在审计报告中提及其他注册会计师的工作。

2．主审注册会计师不能将审计责任分摊给其他注册会计师。如前所述，主审注册会计师受托对被审计单位的会计报表整体进行审计并发表审计意见，这就意味着他应对这一审计意见负完全责任，即便这些会计报表中包含了不是由他自己亲自审计（而由其他注册会计师审计甚至未经审计）的组成部分的会计信息。主审注册会计师不能因为没有直接受托审计组成部分的会计信息而解除他对会计报表整体发表审计意见的责任。在审计报告中提及其他注册会计师的工作，并作保留或限制，只是为了提醒报告使用者注意某些特殊情况，更有利于其全面理解报告内容，从而作出恰当的判断和决策。因此，不能减轻或免除主审注册会计师对会计报表整体所负的责任，只不过多了一个责任承担者而已。

（三）主审注册会计师出具保留意见或拒绝表示意见的审计报告的条件

本准则第十七条规定：“如果无法依赖其他注册会计师的审计工作，且无法实施其他必要的审计程序，主审注册会计师应当出具保留意见或拒绝表示意见的审计报告。”

本准则不强迫或鼓励主审注册会计师依赖其他注册会计师的工作，相反的，主审注册会计师可以根据需要，审计被审计单位会计报表中的任何组成部分。如果主审注册会计师无法依赖其他注册会计师的工作，又无法执行其他必要的审计程序（包括被审计单位拒绝其要求），主审注册会计

师可将这类情况视为审计范围受到限制，而签发保留意见或拒绝表示意见的审计报告。至于究竟发表何种审计意见类型，要根据其他注册会计师所审会计信息的重要性而定。如果该会计信息为一般重要，因审计范围受到重要的局部限制，无法按照独立审计准则的要求取得应有的审计证据，应签发保留意见的审计报告；如果该会计信息非常重要，因审计范围受到被审计单位或客观环境的严重限制，不能获取必要的审计证据，以致无法对会计报表整体反映发表审计意见，则应当出具拒绝表示意见的审计报告。当然，在实际工作中，因为这一原因而签发保留意见或拒绝表示意见的情况很少。通常，在审计工作开始之前，由谁负责审计被审计单位的各个组成部分早已作了令人满意的安排。

（四）提及其他注册会计师的工作时的审计报告内容要求

本准则第十八条规定：“主审注册会计师如果决定在审计报告中提及其他注册会计师的工作，应当指明双方的审计范围，及由其他注册会计师审计的资产总额、营业收入或其他重要项目占被审计单位会计报表整体各该项目的比例。”

主审注册会计师如果决定在审计报告中提及其他注册会计师的工作，应当在审计报告范围段中明确说明主审注册会计师与其他注册会计师各自的审计范围，并反映其他注册会计师所审计组成部分的资产总额、营业收入或其他重要项目（如净资产、利润总额等）占被审计单位会计报表整体各该项目的比例。其范例格式如下所示，供参考：

审计报告

ABC（股份）有限（责任）公司董事会（全体股东）：

我们接受委托，审计了ABC股份（集团）有限公司1996年12月31日的合并资产负债表及1996年度的合并损益表、合并财务状况变动表。这些报表由贵公司负责编制，我们的责任是对这些会计报表发表意见。我们的审计是根据中国注册会计师独立审计准则进行的。在审计过程中，我们结合贵公司的实际情况，实施了包括抽查会计记录等我们认为必要的审计程序。我们不曾审计Y公司的会计报表。Y公司为贵公司的子公司，其报表反映的资产总额和营业收入分别为××××万元和×××万元，约占相应合并总额的××%和××%。Y公司的会计报表由其他注册会计师审计并提供审计报告，我们所发表的审计意见，凡涉及Y公司的各项金额，均以其他注册会计师的审计报告为基础。

说明段（略）

意见段（略）

（五）其他注册会计师出具带说明段的审计报告对主审注册会计师审计报告的影响

本准则第十九条规定：“如果其他注册会计师出具带说明段的审计报告，主审注册会计师应考虑其理由及对会计报表整体的影响程度，以决定对会计报表整体发表审计意见的类型。”

带说明段的审计报告系带说明段的无保留意见的审计报告与保留意见、否定意见和拒绝表示意见的审计报告的总称。如果其他注册会计师出具了带说明段的审计报告，主审注册会计师应予以关注。首先考虑其报告

的出具理由是否恰当，进而考虑对会计报表整体是否产生重大的影响，在此基础上方可决定主审注册会计师审计报告的意见类型。换言之，以保留意见的审计报告为例，如果其他注册会计师对被审计单位组成部分的会计信息签发保留意见的审计报告，则主审注册会计师不一定也要签发保留意见的审计报告。因为主审注册会计师的审计报告是针对被审计单位会计报表整体而言的，被审计单位会计报表整体的重要性水平与各组成部分会计信息的重要性水平可能迥然不同。如果其他注册会计师出具可保留意见的审计报告的理由十分充分，且该理由相对于被审计单位会计报表整体仍具有重要性，主审注册会计师可考虑出具保留意见的审计报告；反之，如果其他注册会计师的报告理由并不充分，或者，虽然就组成部分会计信息的重要性水平有充分的理由出具保留意见的审计报告，但该理由相对于会计报表整体的重要性水平并不重要，主审注册会计师仍可出具无保留意见的审计报告，甚至出具不带说明段标准的无保留意见的审计报告。

六、关于“附则”的说明

本准则第五章“附则”分别就本准则的解释权和施行日期作了规定。解释权归中国注册会计师协会，施行日期为 1997 年 1 月 1 日。

《独立审计具体准则第 14 号 ——期初余额》释义

一、对《期初余额准则》的一般说明

(一) 制定《期初余额准则》的必要性

随着我国社会主义市场经济体制的逐步建立,注册会计师审计涉足的领域逐步扩大,注册会计师首次接受委托对会计报表进行审计的业务日渐增多。从目前看,注册会计师首次接受被审计单位委托主要有两类情况:一是被审计单位首次接受审计。(1)被审计单位是新成立的企业,在年终时,根据《中华人民共和国公司法》和其他有关法律、法规的规定和要求,委托注册会计师对其会计报表进行审计。(2)进行股份制改造或申请公开发行股票的国有企业,根据《中华人民共和国公司法》或上市条例的规定,委托注册会计师对其会计报表进行审计,而这些企业以前未接受过注册会计师审计。(3)根据《中华人民共和国公司法》的要求,借鉴国际惯例,国有企业将逐步接受注册会计师审计。我国国有资产有 57 000 多亿元,其中经营性资产 45 000 亿元,行政事业性资产 12 000 亿元。二是被审计单位更换注册会计师。被审计单位的上期会计报表经过了注册会计师审计,由于种种原因,被审计单位更换上期执行审计的注册会计师,委托其他注册会计师对本期会计报表进行审计。

注册会计师首次接受委托对被审计单位的会计报表进行审计,必然会涉及会计报表期初余额如何审计的问题。如果对期初余额审计过于详细,势必会增加审计成本,给被审计单位带来过重的经济负担;如果不对期初余额进行审计,则影响注册会计师对本期会计报表发表适当的审计意见,因此,注册会计师对期初余额进行审计时,应该把握适当的度。因为我国注册会计师审计起步较晚,执业规范体系正在逐步建立之中,注册会计师对期初余额审计掌握的标准也不尽相同,由此导致会计报表审计的质量差异很大,影响了注册会计师发表审计意见的适当性。独立审计具体准则《会计报表审计准则》第十七条规定:“首次接受委托涉及的会计报表余额,或在需要发表审计意见的当期会计报表中使用了前期会计报表的数据,注册会计师应进行适当的审计。”如何进行适当的审计,需要制定《期初余额准则》加以规定。

(二)《期初余额准则》的基本框架与规范内容

《期初余额准则》共分 5 章 17 条。

第一章为“总则”(第一条至第三条),主要说明本准则的制定目的、制定依据、期初余额的涵义以及本准则的适用范围。

第二章为“一般原则”(第四条至第七条),主要对注册会计师在期初余额审计时对期初余额的关注、确定期初余额的影响、执行期初余额审计的一般要求以及上期会计报表已经其他会计师事务所审计作出规范。

第三章为“审计程序”(第八条至第十一条),主要规范注册会计师如何取得充分、适当的审计证据,确定期初余额的审计程序时应当考虑的因素,查阅前任注册会计师的审计工作底稿以及实施进一步的审计程序。

第四章为“审计结论及处理”(第十二条至第十五条),主要规范注册会计师形成对期初余额的审计结论及其如何处理。

第五章为“附则”(第十六条和第十七条),主要说明本准则的解释权与生效日期。

二、关于“总则”的说明

(一)制定《期初余额准则》的目的与依据

本准则第一条规定:“为了规范注册会计师在会计报表审计中对期初余额的审计,明确执业责任,保证执业质量,根据《独立审计基本准则》,制定本准则。”这一规定明确了制定基本准则的目的和依据。

1.制定目的。本准则的制定目的可以概括为三个方面:

(1)规范注册会计师在会计报表中对期初余额的审计行为,为注册会计师执行期初余额审计提供标准。

(2)明确注册会计师的执业责任,使注册会计师了解首次接受委托时,应对会计报表期初余额进行适当的审计。

(3)保证注册会计师的执业质量,促使注册会计师严格按照本准则执业,提高审计效率,降低审计风险,保证审计质量。

2.制定依据。本准则是独立审计具体准则,隶属于独立审计基本准则,因此,本准则的制定依据是《独立审计基本准则》。

(二)期初余额的涵义

本准则第二条规定:“本准则所称期初余额,是指首次接受委托时,所审计会计期间期初已存在的余额。它以上期期末余额为基础,反映了前期交易、事项及其会计处理的结果。”理解这个概念,需要把握以下特征:

1.期初余额是所审会计期间期初已存在的余额。期初已存在的余额是由上期结转至本期的金额,或是上期期末余额调整后的金额。期初余额与上期期末余额是一个事物的两个方面。就一般而言,期初余额是上期帐户结转至本期帐户的余额,在数量上与上期金额相等;但是,有时由于受上期期后事项、会计政策诸因素的影响,上期期末余额结转至本期时,需经过调整或重编。

2.期初余额反映了前期交易、事项及其会计处理的结果。期初余额应以客观存在的经济业务为根据,是被审计单位在以前会计期间发生的交易、事项及其会计人员对此处理的结果。

3.期初余额与注册会计师首次接受委托相联系。所谓首次接受委托,是指会计师事务所所在被审计单位上期会计报表未经独立审计,或由其他会计师事务所审计的情况下接受的审计委托。

(三)《期初余额准则》的适用范围

本准则适用于注册会计师对会计报表进行审计;注册会计师执行会计报表审计以外的其他审计业务,除有特定要求者外,应当参照本准则办理。

三、关于“一般原则”的说明

(一)对期初余额的关注

本准则第四条规定:“注册会计师应当保持应有的职业谨慎,充分考虑期初余额对所审计会计报表的影响。”

注册会计师应当保持应有的职业谨慎,这是其应具备的基本素质。所谓应有的职业谨慎,是指注册会计师履行专业职责时应当具备足够的专业胜任能力,具有一丝不苟的责任感并保持应有的慎重态度。注册会计师在首次接受委托时会涉及到期初余额;而期初余额是本期会计报表的基础,往往对本期会计报表产生重要的影响,因此,注册会计师应以高度的责任

感和慎重的态度，去判断期初余额对所审计会计报表影响的程度。

（二）确定期初余额的影响

本准则第五条规定：“注册会计师应当根据期初余额对所审计会计报表的影响程度，合理运用专业判断，以确定期初余额的审计范围。”

判断期初余额对本期会计报表的影响程度应着眼于以下三方面：一是上期结转至本期的金额；二是上期所采用的会计政策；三是上期期末已存在的或有事项及承诺。注册会计师应以这三方面的内容为依据，确定期初余额对会计报表的影响。

（三）执行期初余额审计的一般要求

本准则第六条规定：“注册会计师进行会计报表审计时，一般无需专门对期初余额发表审计意见，但应当实施适当的审计程序，并充分考虑相关审计结论对所审计会计报表发表审计意见的影响。”

对此规定应作如下理解：

1. 注册会计师对会计报表进行审计，是对被审计单位所审计会计报表发表审计意见，一般无需专门对期初余额发表审计意见。

2. 虽然注册会计师一般不对期初余额发表审计意见，但是要对期初余额进行适当审计，因为期初余额是本期会计报表的基础。

3. 注册会计师要充分考虑期初余额审计形成的相关结论对所审计会计报表的影响，以决定发表审计意见的类型。

（四）上期会计报表已经其他会计师事务所审计

本准则第七条规定：“如上期会计报表已经其他会计师事务所审计，注册会计师可与前任注册会计师联系，以获取必要的审计证据，但应征得被审计单位同意。前任注册会计师应当提供必要的协助。”

前任注册会计师与后任注册会计师联系是一项十分重要的工作。如果注册会计师首次接受委托，而被审计单位上期会计报表已经前任注册会计师审计，后任注册会计师就应考虑与前任注册会计师联系，但应征得被审计单位的同意。后任注册会计师可通过查阅前任注册会计师的工作底稿来了解被审计单位的期初余额情况。借阅的工作底稿通常限于对本期审计有重大影响的事项，如上一年度前任注册会计师发表审计意见的类型、上一年度的审计计划及其总结、上一年度的管理建议书要点以及上一年度的其他有关事项。前任注册会计师知悉后任注册会计师与其联系，应当提供必要的帮助。

四、关于“审计程序”的说明

第一，获取充分、适当的审计证据。

本准则第八条规定：“注册会计师对期初余额进行审计，应当获取充分、适当的审计证据，以证实：

- （一）期初余额不存在对本期会计报表有重大影响的错报或漏报；
- （二）上期期末余额已正确结转至本期，或者已恰当地重新表述；
- （三）上期遵循了恰当的会计政策，并与本期一致。”

本条涉及的重要术语应作如下理解：重大的错报或漏报，是指期初余额的错报或漏报对会计报表使用者所作决策影响很大，足以改变或影响其判断。上期期末余额已正确结转至本期，主要是指：（1）上期帐户余额计算正确；（2）分类帐内一切记录均过自日记帐；（3）一切分录均已适当地过帐。恰当地重新表述，是指被审计单位在结转上期期末余额时，由于结转金额、

会计政策和或有事项的缘故，而对某些重要项目及其金额作了调整。会计政策，是指企业进行会计核算和编制会计报表时所采用的具体原则、方法和程序。

第二，确定期初余额的审计程序时，应当考虑的因素。

本准则第九条规定：“注册会计师在确定期初余额的审计程序时，应当考虑下列因素：

- （一）上期选用的会计政策；
- （二）上期会计报表是否经过其他会计师事务所审计；
- （三）会计报表项目的性质及在本期会计报表中被错报、漏报的风险；
- （四）期初余额对本期会计报表的影响程度。”

注册会计师在确定期初余额的审计时，需要对上述提及的因素认真考虑。

首先，被审计单位上期选用的会计政策是否恰当，并与本期一致。如果不恰当或与本期不一致，注册会计师在执行期初余额审计时应提请被审计单位进行调整或予以披露。

其次，上期会计报表已经其他会计师事务所审计，后任注册会计师应与前任注册会计师联系；如果上期会计报表未经审计，注册会计师应进一步执行其他审计程序。

再次，会计报表项目的性质不同，在会计报表中被错报、漏报的风险也不一样。注册会计师执行期初余额时，应充分关注流动资产、流动负债等项目错报、漏报的可能性。

最后，期初余额对本期会计报表的影响程度不尽相同，如果其金额所占比重较大，对本期会计报表影响就大，否则，影响就小。

第三，前任注册会计师的专业胜任能力和独立性。

本准则第十条规定：“如上期会计报表已经其他会计师事务所审计，注册会计师可通过查阅前任注册会计师的审计工作底稿，获取有关期初余额的审计证据，但应当考虑前任注册会计师的专业胜任能力和独立性。

如前任注册会计师出具了带说明段的审计报告，注册会计师应当特别关注其原因，并考虑对本期会计报表的影响。”

注册会计师的专业胜任能力通常包括注册会计师的专门学识、职业经验、专业训练和业务能力。注册会计师的独立性是指注册会计师必须在第三者面前呈现出一种独立于客户的身份，即除了在实质上保持独立性外，还必须在外界人士面前呈现出形式上的独立性。如上期会计报表已经其他会计师事务所审计，注册会计师与前任注册会计师联系以获取期初余额的审计证据时，应考虑前任注册会计师的专业胜任能力和独立性，以判断所获取证据的充分性和适当性。此外，还要关注前任注册会计师出具的审计报告。如果前任注册会计师对上期会计报表并非出具无保留意见的审计报告，则后任注册会计师应特别注意其中与本期会计报表有关的部分。

第四，实施进一步的审计程序。

本准则第十一条规定：“如实施上述审计程序仍不能获取充分、适当的审计证据，或上期会计报表未经独立审计，注册会计师应当对期初余额实施以下审计程序：

- （一）询问被审计单位管理当局；
- （二）审阅上期会计资料及相关资料；

（三）通过对本期会计报表实施的审计程序进行证实；

（四）补充实施其他适当的实质性测试程序。”

本条可作如下理解：

1．注册会计师执行期初余额审计时，可向管理当局询问有关情况，诸如对本期经营有重要影响的事项、政府新颁布的影响行业发展的法规以及其他重要事项。

2．在审阅上期会计报表及相关资料时，注册会计师应关注其合法性、公允性和一贯性。

3．通过对本期会计报表实施的审计程序也可证实某些期初余额。对流动资产或流动负债的期初余额审计时，一般结合当期审计程序进行。例如：应收帐款或应付帐款的期初余额，通常在本期内即可收回或支付，则此后收回或支付的事实即可视为应收帐款或应付帐款期初余额存在的适当证据。

4．有些期初余额项目尚需补充实施其他适当的实质性测试程序。就存货而言，审计本期交易仍难获取期初余额是否适当的证据，因此，注册会计师通常必须采用其他审计程序。例如：审阅被审计单位上期存货盘点记录及文件，测试期初存货项目的价值量，以及运用毛利百分比法分析比较。对于非流动资产和非流动负债余额的审计，注册会计师通常要检查其期初的有关记录。在某些情况下，注册会计师可向第三者函证以获取对期初的确认。

五、关于“审计结论及处理”的说明

（一）对审计结论的一般要求

本准则第十二条规定：“注册会计师应当根据已获取的审计证据，形成对期初余额的审计结论，并确定其对本期会计报表审计意见的影响。”

注册会计师首次接受委托时，通常对被审计单位上期会计报表区分为两种情况，即上期会计报表是否经过其他会计师事务所的审计，以此为基础实施审计程序，获取审计证据，形成审计结论，并确定其对本期会计报表审计意见的影响。

（二）期初余额对本期会计报表可能存在重大影响，但无法对其获取充分、适当的审计证据的处理

本准则第十三条规定：“如期初余额对本期会计报表可能存在重大影响，但无法对其获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当对本期会计报表发表保留意见或拒绝表示意见。”

审计报告范例 1：对本期会计报表发表保留意见的审计报告。

审计报告

ABC（股份）有限（责任）公司董事会（全体股东）：

我们接受委托，审计了贵公司 1996 年 12 月 31 日的资产负债表及 1996 年度损益表和财务状况变动表。这些会计报表由贵公司负责，我们的责任是对这些会计报表发表审计意见。我们的审计是依据中国注册会计师独立审计准则进行的。在审计过程中，我们结合贵公司实际情况，实施了包括抽查会计记录等我们认为必要的审计程序。

贵公司 1995 年度的会计报表未经我们审计，由于 1995 年度的固定资

产会计记录不完整,致使我们对 1996 年 1 月 1 日的固定资产 × × 元及其相关累计折旧 × × 元,以及 1996 年度的折旧费用 × × 元无法予以审计。

我们认为,除上述固定资产会计记录不完备对于本期会计报表可能存在重大影响外,上述会计报表符合《企业会计准则》和《× × 企业会计制度》的有关规定,在所有重大方面公允地反映了贵公司 1996 年 12 月 31 日的财务状况及 1996 年度的经营成果和资金变动情况,会计处理方法的选用遵循了一贯性原则。

× 会计师事务所(盖章)
中国 北京

中国注册会计师:(签名、盖章)
1997 年 × 月 × 日

审计报告范例 2:对本期会计报表拒绝表示意见的审计报告。

审计报告

ABC(股份)有限(责任)公司董事会(全体股东):

我们接受委托,审计了贵公司 1996 年 12 月 31 日的资产负债表及 1996 年度损益表和财务状况变动表。这些会计报表由贵公司负责,我们的责任是对这些会计报表发表审计意见。我们的审计是依据中国注册会计师独立审计准则进行的。在审计过程中,我们结合贵公司实际情况,实施了包括抽查会计记录等我们认为必要的审计程序。

贵公司 1995 年度的会计报表未经我们审计,由于我们无法利用满意的审计程序证实期初存货的数量和价值,而期初存货的某些调整将影响该年度的利润总额。

我们认为,由于上述事项对于贵公司截至 1996 年 12 月 31 日止当年的经营成果是重要的,从而无法断定其对会计报表整体反映的程度,我们无法对上述会计报表是否符合《企业会计准则》和《× × 企业会计制度》的规定,以及是否公允地反映了贵公司 1996 年 12 月 31 日的财务状况及 1996 年度经营成果和资金变动情况发表审计意见。

× 会计师事务所(盖章)
中国 北京

中国注册会计师:(签名、盖章)
1997 年 × 月 × 日

(三) 期初余额存在严重影响本期会计报表的错报或漏报,被审计单位拒绝进行调整或披露的处理

本准则第十四条规定:“如期初余额存在严重影响本期会计报表的错报或漏报,注册会计师应当提请被审计单位进行调整或披露。如被审计单位不接受建议,注册会计师应当对本期会计报表发表保留意见或否定意见。”

审计报告范例 1:对本期会计报表发表保留意见的审计报告。

审计报告

ABC(股份)有限(责任)公司董事会(全体股东):

我们接受委托,审计了贵公司 1996 年 12 月 31 日的资产负债表及 1996 年度损益表和财务状况变动表。这些会计报表由贵公司负责,我们的责任是对这些会计报表发表审计意见。我们的审计是依据中国注册会计师独立审计准则进行的。在审计过程中,我们结合贵公司实际情况,实施了包括抽查会计记录等我们认为必要的审计程序。

贵公司在 1995 年度固定资产重大改良支出 $\times \times \times$ 元,未予资本化,且未在 1996 年度予以改正,如经改正,则 1996 年底固定资产帐面净值增加 $\times \times \times$ 元,未分配利润增加 $\times \times \times$ 元,1996 年度税后利润增加 $\times \times \times$ 元。

我们认为,除上述固定资产重大改良未予资本化对于本期会计报表存在重大影响外,上述会计报表符合《企业会计准则》和《 $\times \times$ 企业会计制度》的有关规定,在所有重大方面公允地反映了贵公司 1996 年 12 月 31 日的财务状况及 1996 年度的经营成果和资金变动情况,会计处理方法的选用遵循了一贯性原则。

$\times$ 会计师事务所(盖章)
中国 北京

中国注册会计师:(签名、盖章)
1997 年 $\times$ 月 $\times$ 日

审计报告范例 2:对本期会计报表拒绝表示意见的审计报告。

审计报告

ABC(股份)有限(责任)公司董事会(全体股东):

我们接受委托,审计了贵公司 1996 年 12 月 31 日的资产负债表及 1996 年度损益表和财务状况变动表。这些会计报表由贵公司负责,我们的责任是对这些会计报表发表审计意见。我们的审计是依据中国注册会计师独立审计准则进行的。在审计过程中,我们结合贵公司实际情况,实施了包括抽查会计记录等我们认为必要的审计程序。

贵公司 1995 年度的会计报表未经我们审计,由于贵公司 1995 年度的材料采购与产品销售,如附注 $\times \times$ (附注略)所载,绝大部分发为关联人交易,但贵公司管理当局限制我们对关联人及关联人交易实施必要的审计程序,我们不能断定这些关联交易是否公平、合理,也不能断定期初余额的正确性及其对本期会计报表的影响。

我们认为,由于未能对上段所列示关联人及关联人交易实施必要的审计,从而不能确定其对会计报表整体反映的程度,我们无法对上述会计报表是否符合《企业会计准则》和《 $\times \times$ 企业会计制度》的有关规定,以及是否公允地反映了贵公司 1996 年 12 月 31 日的财务状况及 1996 年度经营成果和资金变动情况发表审计意见。

$\times$ 会计师事务所(盖章)
中国 北京

中国注册会计师:(签名、盖章)
1997 年 $\times$ 月 $\times$ 日

(四)前任注册会计师出具了带说明段的审计报告的处理

本准则第十五条规定:“如前任注册会计师出具了带说明段的审计报

告，注册会计师应当考虑相关事项对本期会计报表的影响。如其影响尚未消除，注册会计师仍应在审计报告中进行适当反映。”

审计报告范例 1：前任注册会计师对上期会计报表出具保留意见的审计报告，后任注册会计师认为对本期会计报表仍有重大影响，而对本期会计报表发表保留意见的审计报告。

审计报告

ABC（股份）有限（责任）公司董事会（全体股东）：

我们接受委托，审计了贵公司 1996 年 12 月 31 日的资产负债表及 1996 年度损益表和财务状况变动表。这些会计报表是由贵公司负责，我们的责任是对这些会计报表发表审计意见。我们的审计是依据中国注册会计师独立审计准则进行的。在审计过程中，我们结合贵公司实际情况，实施了包括抽查会计记录等我们认为必要的审计程序。

贵公司 1995 年度会计报表系由其他会计师审计，因未决诉讼案件，而于 1996 年 3 月 1 日出具保留意见的审计报告。如附注 4（附注略）所述，该未决诉讼案件截至 1996 年 12 月 31 日止仍未确定，因此无法估计其对贵公司 1996 年度财务报表的影响。

我们认为，除上段所述未决诉讼案件，对 1996 年度会计报表可能有影响外，上述会计报表符合《企业会计准则》和《××企业会计制度》的有关规定，在所有重大方面公允地反映了贵公司 1996 年 12 月 31 日的财务状况及 1996 年度的经营成果和资金变动情况，会计处理方法的选用遵循了一贯性原则。

× 会计师事务所（盖章）
中国 北京

中国注册会计师：（签名、盖章）
1997 年 × 月 × 日

审计报告范例 2：注册会计师首次接受委托，被审计单位将前任注册会计师审计的会计报表予以重编，而前任注册会计师并未签字的审计报告。

审计报告

ABC（股份）有限（责任）公司董事会（全体股东）：

我们接受委托，审计了贵公司 1996 年 12 月 31 日的资产负债表及 1996 年度损益表和财务状况变动表。这些会计报表由贵公司负责，我们的责任是对这些会计报表发表审计意见。我们的审计是依据中国注册会计师独立审计准则进行的。在审计过程中，我们结合贵公司实际情况，实施了包括抽查会计记录等我们认为必要的审计程序。

贵公司在 1995 年度的会计报表系由其他注册会计师审计，因少提折旧费用 × × × 元，而于 1996 年 3 月 1 日出具保留意见的审计报告。如附注 4（附注略）所示，贵公司将 1995 年度的会计报表予以重编，而前任注册会计师并未签字。我们经实施必要的审计程序，审计重编会计报表的调整分录，认为前述调整分录处理适当。我们认为，上述会计报表符合《企业会

计准则》和《××企业会计制度》的有关规定，在所有重大方面公允地反映了贵公司 1996 年 12 月 31 日的财务状况及 1996 年度的经营成果和资金变动情况，会计处理方法的选用遵循了一贯性原则。

×会计师事务所（盖章） 中国注册会计师：（签名、盖章）
中国 北京 1997 年 × 月 × 日

六、关于“附则”的说明

本准则第五章“附则”分别就本准则的解释权和施行日期作了规定。解释权归中国注册会计师协会，施行日期为 1997 年 1 月 1 日。

《独立审计具体准则第 15 号 ——期后事项》释义

一、关于本准则的一般说明

（一）制定本准则的意义

制定期后事项审计准则的意义体现在以下三个方面：

第一，制定期后事项准则有利于提高会计报表审计的完整性。我们知道，企业的经营活动是持续进行，连续不断的，但会计报表的编制却是建立在“会计分期假设”的基础上的。也就是说，作为审计对象的会计报表，其编制基础不过是对连续不断的经营活动的一种人为划分。因此，注册会计师在审计某一会计年度的会计报表时，就必须瞻前顾后，除了对所审会计年度内发生的交易和事项实施必要的审计程序外，还必须对在会计期末之后发生的但又对所审年度会计报表产生重大影响的期后事项进行审计。否则，会计报表审计就缺乏完整性。本准则的制定和实施，可以在较大程度上对注册会计师在审计过程中可能忽略期后事项的现象加以避免，从而提高会计报表审计的完整性。

第二，有利于规范注册会计师对期后事项的审计。我国注册会计师事业仍处于发展阶段，不但期后事项的审计缺乏一致的标准，而且许多注册会计师对期后事项审计的重要性尚认识不足，对期后事项的涵义也没有统一的认识，而不重视期后事项的现象十分普遍。本准则的制定和实施，可以为注册会计师对期后事项的审计提供统一的、明确的规范性指导意见，改变目前注册会计师普遍忽略期后事项审计的现象，从而从根本上保证审计质量。

第三，有利于明确注册会计师的审计责任，降低注册会计师的审计风险。长期以来，不但忽略期后事项的审计情况普遍存在，注册会计师对期后事项的审计责任究竟何在，也模糊不清。这使注册会计师在不知不觉的情况下承担了许多本不应该承担的责任，审计风险也随之加大。本准则的制定和实施，明确了注册会计师对期后事项所负有的审计责任，从而可在一定程度上降低注册会计师的审计风险。

（二）本准则的结构与内容

本准则共分 5 章 20 条。

第一章为“总则”（第一条至第三条），主要说明制定本准则的目的和依据、期后事项的定义，以及本准则的适用范围。

第二章为“一般原则”（第四条至第八条），主要是就注册会计师对期后事项应持有的态度、期后事项的审计程序、对审计结果的处理、以及注册会计师与被审计单位管理当局的责任划分等，提出一般性的原则。

第三章为“审计程序”（第九条至第十二条），具体说明注册会计师针对期后事项应实施的基本审计程序及审计内容。

第四章为“编制审计报告时的考虑”（第十三条至第十八条），具体说明在各种不同的情形下，注册会计师对期后事项的审计结论及其处理。

第五章为“附则”（第十九条和第二十条），指明本准则的解释权及施行时间。

在内容上，本准则参考了美国、英国、澳大利亚等国家和中国香港地

区制定的相关准则以及国际审计准则，同时结合了我国企业的实际情况和注册会计师的实际现状。在结构上，则与各国（地区）的准则不尽相同。其原因有二：一是力图明了、简洁；二是与已颁布的其他具体准则的结构保持一致。

二、关于“总则”的说明

（一）本准则的制定目的与制定依据

本准则第一条规定：“为了规范注册会计师在会计报表审计中对期后事项的审计，明确执业责任，保证执业质量，根据《独立审计基本准则》，制定本准则。”这一规定明确地概括了制定本准则的目的和依据。

1. 制定目的。本准则的制定目的主要有以下三个方面：

第一，规范注册会计师在会计报表审计中对期后事项的审计，即通过本准则的有关条款，对注册会计师在会计报表审计中，针对被审计单位可能发生或存在的期后事项应采取什么审计程序，以及在审计报告中如何作适当处理等，提出具体的要求。

第二，明确注册会计师在会计报表审计中，对被审计单位可能存在或发生的期后事项所应承担的审计责任；同时，也明确了被审计单位管理当局对期后事项应当承担的责任。

第三，保证注册会计师的执业质量。注册会计师对期后事项的审计及处理，直接影响到会计报表审计的完整性，从而也就影响了注册会计师的执业质量。我们期望，本准则的制定和实施，可以为注册会计师对期后事项的审计提供统一的、明确的规范性指导意见，改变目前注册会计师普遍忽略期后事项审计的现象，从而在根本上保证审计质量。

2. 制定依据。本准则的性质是具体审计准则，在独立审计准则的整个框架体系中，它隶属于《独立审计基本准则》，因此，本准则的制定依据是《独立审计基本准则》。

（二）期后事项的定义

“期后事项”(Subsequent events)，在有些国家或地区的审计准则或会计准则亦称之为“资产负债表日后事项”(events after the balance sheet date)，如英国的审计准则及国际会计准则等。但期后事项的称法更为普遍。在我国，财政部已公布的相关具体会计准则（征求意见稿），也将其称为“资产负债表日后发生的事项”，实际上，会计上所称的期后事项与审计上的期后事项既有密切的联系，但也有着一定的区别。此外，“期后事项”的称法较为简单，也一直为我国审计实务界所接受。因此，本准则采用“期后事项”这一术语，并以“资产负债表日后”或者“资产负债表日至……”作为划分期后事项的定义语。

本准则对期后事项所下的定义为：“资产负债表日至审计报告日发生的，以及在审计报告日至会计报表公布日发生的对会计报表产生影响的事项。”

在上述定义中，资产负债表日后至会计报告公布日这段时间，称为期后时期。期后时期又分为两段：一是资产负债表日至审计报告日；二是审计报告日至会计报表公布日。根据《独立审计具体准则第7号——审计报告》第十九条的规定，审计报告日是指“注册会计师完成外勤审计工作的日期”。而本准则所称的会计报表公布日，则是指“被审计单位对披露已审计会计报表的日期”（本准则第二条）。具体地讲，是指公开发行人股份

的公司，根据有关规定对外公布（如在报刊上公开发表）已审计的会计报表的日期，或是指其他类型的企业或公司向其主管部门或股东等报送已审计的会计报表的日期。

本准则对期后事项所划分的两个时间段，前者与许多国家或地区的惯例完全一致；后者则有所区别。例如，国际准则将审计报告日之后的时间，又分为财务报表公布之前和公布之后两个阶段；中国香港地区的准则与之类似，即把审计报告日之后的时间分为向股东提交财务报表之前和之后两个阶段。本准则之所以主要涉及会计报表公布日之前的事项，主要是考虑到我国的注册会计师事业仍处于发展阶段，总体上的执业水平与国际水准尚有差距。如果将审计报告日之后的时间划分太细，既不符合中国的国情，更会增加注册会计师的责任，增加注册会计师的审计风险。

应当指出的是，对期后事项在时间上的划分，与期后事项的类型本身是不相关的。划分期后事项的时间主要涉及注册会计师对期后事项所负有的审计责任，其主要时间界限是审计报告日。在完成外勤工作之前，注册会计师负有对期后事项进行审计的责任，也就是说，注册会计师应“主动地”实施必要的审计程序确认和处理期后事项；而在审计报告日之后，注册会计师则不负有这种责任。尽管本准则要求注册会计师“关注”此后可能出现的期后事项，但注册会计师不再像审计报告日之前那样实施审计程序去发现期后事项，而只是在获知期后事项已发生后，才采取本准则所规定的必要措施。从这个意义上讲，注册会计师在审计报告日之后对期后事项的处理是“被动的”。期后事项的类型则体现了期后事项的不同性质，而且也决定了注册会计师嗣后的不同处理。

（三）本准则的适用范围

本准则主要是用来规范注册会计师在会计报表审计中如何审计期后事项的，但它也可能适用于注册会计师在执行会计报表审计之外的其他审计业务中对期后事项的处理，为此，本准则第三条明确规定：“注册会计师执行会计报表审计以外的其他审计业务，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。”

三、关于“一般原则”的说明

（一）期后事项的类型

根据本准则第四条的规定，注册会计师应当保持应有的职业谨慎，充分关注以下两类期后事项对会计报表的影响。为了确定期后事项对会计报表的影响，通常有两类期后事项需要被审计单位管理当局考虑和注册会计师评价：一是能为资产负债表日已存在情况提供补充证据的事项；二是虽不影响会计报表金额，但可能影响对会计报表正确理解的事项。

1. 能为资产负债表日已存在情况提供补充证据的事项。所谓“资产负债表日已存在情况(circumstances)”。例如，某被审计单位A公司在1996年11月受到B企业的起诉，要求向其赔偿一笔巨款。根据现行会计惯例，在编制1996年度的会计报表时，针对让述“情况”，A公司将面临以下两种选择：

其一，A公司无法判断是否将败诉，且无法对可能赔偿的金额加以合理估计。在此情形下，A公司毋需在其会计报表内反映可能的损失，但必须以附注的形式加以披露；其二，A公司根据足够的证据判断很可能败诉，并能够对可能赔偿的金额加以合理估计，A公司则应按估计的金额，同时

确认一项损失和一项负债，并在会计报表中以附注的形式加以说明。

假设法院于 1997 年 2 月判决 A 公司败诉，如果此时 A 公司尚未公布其会计报表，则 A 公司应根据上述两种不同情况，在 1996 年度的会计报表上作不同的调整。

此例中，法院的判决便是一项能“提供补充证据的事项”（events），亦即本准则所称的第一类期后事项。

2. 虽不影响会计报表金额，但可能影响对会计报表正确理解的事项。这类期后事项的特点是，它在资产负债表日之后发生，并不直接影响被审计单位资产负债表日的财务状况和相关会计年度的经营成果。例如，被审计单位在资产负债表日后发行了大额的公司债券。这一事项虽不直接影响所审计的会计报表的金额，但有可能导致会计报表的使用者误解，使之对被审计单位现有的资本结构作出错误的判断，因此，被审计单位必须对此类期后事项加以披露，以使会计报表的使用者能够正确理解其会计报表，对其财务状况和经营成果作出正确的判断。

第二类期后事项的例子主要有：被审计单位发生了诸如合并、清算等重大事件；被审计单位持有的短期投资证券的市价严重下跌；被审计单位增发了大量的权益性证券（如普通股等）；由于市场因素、法律限制或政府规定等导致被审计单位库存商品无法销售而市价严重下跌；被审计单位因火灾、地震或其他自然灾害而遭受非常损失，等等。

总之，期后事项可能直接影响被审计单位会计报表的金额或者影响对被审计单位会计报表的正确理解。有鉴于此，本准则第四条规定，注册会计师应当保持应有的职业谨慎，充分关注期后事项对会计报表的影响。本准则之所以将其放在一般准则的首要位置，既是为与国际惯例保持一致（如国际审计准则第 2 段亦有类似规定），更是为了强调审计期后事项的必要性，以促使注册会计师重视对期后事项的审计，避免忽略期后事项审计的现象。

（二）关于期后事项审计的一般原则

本准则的第五条和第六条，既是对期后事项的审计程序及审计结论的处理所作的原则性规定，同时也是为准则的第三章、第四章的具体程序和处理提供一个“引子”。此外，为与已公布的第一批具体准则相衔接，第六条的内容体现了《独立审计具体准则第 7 号——审计报告》第八条所阐述的基本原则。

1. 有关期后事项审计程序的一般原则。本准则第五条规定：“在审计报告日之前，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，以确认期后事项是否发生。

如期后事项确已发生，注册会计师应当在实施必要的审计程序后，确定期后事项的类型及对会计报表的影响程度，并形成审计结论。”

不难看出，注册会计师对期后事项的审计实际上包括两个方面：

第一，确认或辨认（identify）期后事项是否已经发生。在完成外勤工作之前，注册会计师通过实施必要的审计程序，取得充分、适当的审计证据，从而确认期后事项是否发生。在这里，注册会计师应当对被审计单位可能发生的期后事项保持高度的“警觉”，对期后事项的任何“蛛丝马迹”均不可轻易放过。当然，某个事项或事件是否构成期后事项，还有赖于注册会计师的专业判断，而判断的标准是，这个事项或事件对所审计的

会计报表是否产生了重大影响。

第二，确定期后事项的类型及其对所审计的会计报表的影响程度。如果注册会计师在执行必要的审计程序并获得充分、适当的审计证据的基础上，判断被审计单位已发生了影响会计报表的期后事项，接下来就应进一步实施必要的审计程序，以确定期后事项的类型及其对会计报表的影响，并决定是否提请被审计单位调整或披露。在这个过程中，注册会计师也必须运用专业判断，判断期后事项对会计报表的影响是否重大。

2. 处理期后事项的一般原则。本准则第六条规定：“注册会计师应当根据期后事项的类型和对会计报表的影响程度，提请被审计单位予以调整或披露。如被审计单位不接受建议，注册会计师应当确定是否在审计报告中反映，以及如何反映。”

注册会计师对期后事项的处理，应当注意以下几个方面：

第一，注册会计师应当注意区别对待两类不同性质的期后事项，以保证对被审计单位会计报表发表适当的审计意见。正确区分两类不同性质期后事项的关键，在于期后事项发生之前的相关情况所出现的时间。以前述A公司与B企业的法律诉讼为例，如果B企业是在1997年1月提出诉讼的，尽管法院在A公司公布会计报表前作出了判决，但由于B企业起诉这一情况在A公司资产负债表日并不存在，因而，注册会计师只能提请A公司在其会计报表中以附注的形式加以披露，而不能调整1996年度会计报表的金额。

第二，在决定被审计单位是否应在会计报表中进行调整或披露时，注册会计师除应考虑期后事项的类型外，还应考虑相关期后事项对会计报表的影响程度。有时，某些期后事项虽对会计报表有一定程度的影响，但如果注册会计师认为影响并不重大，也可以不提请被审计单位调整或披露。当然，在确定期后事项是否重大，继而决定是否提请被审计单位调整或披露时，注册会计师除应根据所获取的审计证据正确判断外，还应考虑其可接受的审计风险水平。

第三，如果被审计单位不接受调整或披露的建议，注册会计师应当具体问题具体分析。对被审计单位管理当局拒绝调整或披露的重大期后事项，注册会计师应当根据本准则的要求，发表保留意见或反对意见。必要时，还应在审计报告中适当说明。这时，注册会计师同样也应对期后事项的重要性作出专业判断，并考虑其可接受的审计风险水平。

（三）注册会计师对期后事项负有的审计责任

尽管期后事项包括“在审计报告日至会计报表公布日发生的对会计报表产生影响的事项”，但在审计报告日之后，注册会计师已离开审计外勤工作的现场，因而不承担（事实上也无法承担）对期后事项的法定责任。为此，本准则第七条规定：“注册会计师没有责任实施审计程序或进行专门询问，以发现审计报告日至会计报表公布日发生的期后事项……”

然而，在审计实务中，尽管注册会计师在审计报告日之后不承担对期后事项的法定责任，但会计报表及其审计报告的使用者通常对注册会计师均抱有较高的“期望”。他们往往认为，注册会计师理当了解被审计单位发生的期后事项，并将其对会计报表的影响告知于众，而不论这些事项是发生在注册会计师完成外勤工作之前还是之后。如果注册会计师对发生在审计报告日之后的期后事项知之甚少，或者不闻不问，那么，注册会

计师的职业形象将受到损害。总之，无论从社会公众对注册会计师的“期望”，还是从注册会计师维护自身职业形象的角度出发，注册会计师对在审计报告日后可能发生的期后事项一般都十分关注。因此，本准则第七条明确指出，注册会计师“应对其已知悉的期后事项予以关注，并实施相应的审计程序。”

此外，本准则第七条特别强调：“被审计单位管理当局有责任及时向注册会计师告知可能影响会计报表的期后事项。”这从根本上分清了注册会计师和被审计单位在审计报告日后对期后事项所负有的责任。也就是说，尽管注册会计师出于职业形象的考虑一般都会关注在审计报告日之后可能发生的期后事项，但对在此期间实际发生的期后事项及其后果，仍然由被审计单位承担法律责任。

（四）与其他注册会计师的协调

本准则第八条规定：“如果被审计单位的部门、分支机构或子公司等组成部分的会计信息由其他会计师事务所审计，注册会计师应当了解其对可能存在或发生的期后事项所实施的审计程序。并考虑相关审计结论对被审计单位会计报表整体的影响。”其目的是，当审计期后事项中可能涉及其他注册会计师的相关工作时，为主审注册会计师提供一个明确的指南。主审注册会计师与其他注册会计师双方的责任、义务以及与期后事项审计相关的其他内容，读者可参阅“《独立审计具体准则第13号——利用其他注册会计师的工作》释义”一章。

四、期后事项的审计程序

期后事项审计的两种基本程序：

本准则第九条规定：“注册会计师可以结合对会计报表实施的实质性测试程序或另行实施审计程序对期后事项进行审计。”明确指出了期后事项审计的两种基本程序：一是结合对会计报表年末余额进行实质性测试的程序；二是针对期后事项而另行实施的专门程序。

1. 结合对会计报表年末余额进行实质性测试的程序。我们知道，注册会计师在对被审计单位会计报表实施实质性测试程序时，通常会采用截止测试（cut-off test）和估价测试来核实被审计单位管理当局对其年末各帐户余额所作认定。例如，通过查核次年1月份的销售和采购业务，来确定当年销售收入的截止是否正确；再如，通过复核次年发生的若干笔现金收入，来测试所审计会计年度年末应收帐款的可收回性，等等。在进行上述测试时，注册会计师显然将涉及许多资产负债表日后发生的交易或事项，并接触到许多相关的资料，因而可能从中发现、辨认可能存在或发生的期后事项。尽管这种程序是结合对会计报表年末余额的实质性测试而实施的，本质上是会计报表年末余额审计的一部分，但从实际效果上看，仍不失为期后事项审计的一种有效程序。

2. 针对期后事项而实施的专门程序。这类专门程序主要包括：一是询问被审计单位管理当局及有关人员；二是审阅有关资料。

根据本准则第十一条，注册会计师就期后事项向被审计单位管理当局及有关人员询问的内容主要包括：

- （1）已依据初步数据进行会计处理的项目的现状；
- （2）是否已进行或将进行异常的会计调整；
- （3）是否已发生或可能发生影响会计政策适当性的事项；

- (4)资产是否被政府征用或因不可抗力而遭受损失；
- (5)资产是否已出售或计划出售；
- (6)是否发生新的担保、贷款或承诺；
- (7)是否已发行或计划发行新的股票或债券；
- (8)是否已签订或计划签订合并或清算协议；
- (9)其他相关内容。

以上述第(1)项为例，这里所说的“初步数据”指的是被审计单位在编制会计报表时所作的各种估计或预计。从本质上讲，这些估计或预计是暂时的、非结论性的。它们的确切金额需等到资产负债表日后某些事项或事件发生后才能最终确定。如在前述的例子中，A公司根据足够的证据已按估计的金额在1996年度的会计报表中确认了损失和负债。但这项估计损失和负债的确切金额只有等到法院作出了正式判决之后才可确定。因此，在完成外勤工作日之前，注册会计师应当就这项估计的损失和估计负债向被审计单位提出询问。如果了解到法院已经作出了判决，则注册会计师应当在取得了相关的证据的基础上提请被审计单位对这一事项进行调整，以保证会计报表金额的准确性。再如第(8)项，某注册会计师通过询问了解到被审计单位C有限公司计划在近期兼并D工厂，并已签订协议。由于D工厂的资本结构不同于C公司，此项兼并将对C公司的资本结构产生重大影响。C公司的股东构成也将发生重大变化。因此，注册会计师应当提请C公司对此项兼并计划进行披露，以使会计报表能为其使用者所正确理解。

本准则第十二条则列举了注册会计师在期后事项审计中应当审阅的资料，它们包括：

- (1)被审计单位最近的期中会计报表及其他相关管理报告；
- (2)管理当局关于期后事项的声明或其他陈述；
- (3)股东大会和管理当局在资产负债表日后的有关会议记录；
- (4)被审计单位律师或法律顾问关于期后事项的陈述；
- (5)被审计单位管理当局确认期后事项的程序；
- (6)其他相关资料。

显然，本准则所列举的这些资料，既可为注册会计师发现可能存在或发生的期后事项提供信息，也可作为注册会计师确定期后事项是否存在或发生的审计证据。

在针对期后事项而实施的专门程序中，询问被审计单位管理当局和审阅有关资料往往是同时进行的。或者说，注册会计师对被审计单位管理当局的询问，应当结合有关资料的审阅进行；反之亦然。一方面，注册会计师可以在进行询问的同时，要求被审计单位出具并审阅有关的资料，以就了解到的事项获取证据。另一方面，注册会计师也可根据审阅资料的情况，就相关问题向被审计单位管理当局进行询问，以便对可能发生的期后事项作深入的了解。

值得注意的是，注册会计师不应过早地针对期后事项实施专门的审计程序，否则有可能遗漏在对会计报表项目实施正常审计程序期间发生的期后事项，为此，本准则第九条第二款规定，“注册会计师另行实施的审计程序，应当尽量在接近审计报告日时进行”，以提醒注册会计师尽量在完成外勤工作，将要离开工作现场时实施上述专门的审计程序。

五、编制审计报告时的考虑

对于已发现的对会计报表产生重大影响的期后事项，注册会计师在编制审计报告时应综合考虑以下两方面的因素：一是期后事项的类型；二是被审计单位管理当局对注册会计师关于期后事项处理建议的反应和态度。

（一）根据期后事项的类型分别处理

注册会计师在确定如何处理期后事项时，应首先考虑期后事项的类型。

如前所述，期后事项按性质分为两种类型：一是能为资产负债表日已存在情况提供补充证据的事项；二是虽不影响会计报表金额，但可能影响对会计报表正确理解的事项。

第一类期后事项的特点是，它对被审计单位会计报表的金额有着直接的影响。它的存在或发生将导致被审计单位对会计报表作出必要的调整。我们还是以前述的 A 公司为例。当法院已作出正式判决后，注册会计师应根据具体情况分别作不同的处理。如果 A 公司在 1996 年末因无法判断诉讼结果或合理地估计可能赔偿的金额，而未在其会计报表内反映可能的损失，注册会计师应当提请 A 公司按照法院判决的结果和赔偿金额，在 1996 年度的会计报表中同时确认损失和负债，并在附注中作相应的披露；如果 A 公司根据足够的证据判断自己将败诉，并已按合理估计的金额在 1996 年度的会计报表中确认了损失和负债，则注册会计师应当提请 A 公司根据法院判决赔偿的确切金额，调整已确认的损失和负债金额，并作相应的说明。

第二类期后事项的特点是，它在资产负债表日之后发生，且不直接影响被审计单位资产负债表日的财务状况和相关会计年度的经营成果。如果单从时间上看，其是否存在或发生，与所审计的会计年度报表的事并不相干。但如不对其加以说明，有可能致使会计报表的使用者产生误解，对被审计单位的现有财务状况和未来经营前景作出错误的判断，因此，针对这类期后事项，注册会计师应当提请被审计单位在其会计报表中以附注的形式予以充分披露。

应当指出的是，与审计过程中发现的其他应调整或披露的事项一样，注册会计师对应予调整或披露的期后事项只能提请被审计单位调整或披露，而不能越俎代庖，代替被审计单位进行调整或披露。这是因为，对期后事项实施审计程序并提请被审计单位调整或披露，是注册会计师的审计责任；接受注册会计师的建议，对期后事项的影响进行调整或披露，则是被审计单位管理当局的会计责任。

（二）被审计单位管理当局对注册会计师关于期后事项处理建议的反应和态度

本准则第十四条规定：“如被审计单位不接受调整或披露建议，注册会计师应当发表保留意见或否定意见。”

被审计单位管理当局对注册会计师提出的调整或披露建议可能有三种反应：一是无保留地接受；二是有所保留地接受；三是拒绝接受。以下我们将着重讨论注册会计师应如何处理后两种情况。

1. 如果被审计单位有保留地接受注册会计师的建议。这里所说的“有保留地接受”指的是，从实际结果上看，被审计单位没有完全按照注册会计师的建议进行调整或披露。例如，对建议调整的第一类期后事项，被审计单位只是对会计报表作了调整，但未在附注中披露，或者披露不充分。对此，注册会计师应首先向被审计单位管理当局了解情况，查明原因。如

果属被审计单位有意为之，且坚持不改，注册会计师虽仍可发表无保留意见，但应在审计报告中附加说明段，对有关事项作适当的说明。

2. 如果被审计单位拒绝接受注册会计师的建议。如果被审计单位不接受调整或披露的建议，注册会计师应当视具体情况做不同的处理。对被审计单位管理当局拒绝调整或披露的重大期后事项，注册会计师应当根据本准则的要求，发表保留意见或反对意见。必要时，还应在审计报告日作适当说明。一般而言，对于被审计单位拒绝调整的重大期后事项，注册会计师应视其会计报表不符合会计准则，因而应发表保留意见（只对意见保留，但不对范围保留）；如被拒绝调整的期后事项特别重大，严重地影响了会计报表的公允性和合法性，注册会计师则应发表反对意见。对于被审计单位拒绝披露的重大期后事项，注册会计师则应出具带说明段的无保留意见报告，充分利用说明段，对或有重大期后事项进行适当的披露。

（三）在审计报告日之后获知的期后事项

1. 对审计报告日至会计报表公布日之间获知的期后事项的审计。本准则第十五条规定：“注册会计师如在审计报告日至会计报表公布日之间获知可能影响会计报表的期后事项，应当及时与被审计单位管理当局讨论。必要时，还应追加适当的审计程序，以确定期后事项的类型及其对会计报表和审计报告的影响程度。”

如前所述，注册会计师一般都会十分关注在审计报告日之后可能存在或发生的期后事项。在离开外勤工作的现场后，注册会计师要发现、了解可能存在或发生的期后事项，往往较为困难，但他们仍可通过多种方式予以关注。如与被审计单位管理当局或有关人员保持联系，注意有关被审计单位的新闻报道，等等。有时，一个电话、一条新闻，甚至一则道听途说，都有可能成为注册会计师获知期后事项的重要线索。总之，注册会计师应当保持高度的职业敏感性，不放过任何与被审计单位可能存在或发生的期后事项有关的线索，并及时与被审计单位管理当局的有关人员接触，以确定是否确已发生了影响会计报表的期后事项。

当获知期后事项确实存在或确已发生，注册会计师应当与被审计单位管理当局讨论，必要时，还应追加适当的审计程序，以确定期后事项的类型及其对会计报表的影响。注册会计师追加的审计程序与前述的相关程序相同，故不赘述。

2. 对审计报告日至会计报表公布日之间获知的期后事项的处理。根据本准则第十六条的规定，在对审计报告日至会计报表公布日之间获知的期后事项实施了追加审计程序，并已作适当处理的情况下，注册会计师在编制审计报告时，可选用两种方式确定审计报告日期：一是签署双重报告日期；二是更改审计报告日期。

如注册会计师选择签署双重报告日期，则应保留原先审计报告日，并就期后事项注明新的审计报告日。我们还是以前述 A 公司的法律诉讼为例，并假设负责 1996 年度 A 公司会计报表审计的注册会计师已于 1997 年 2 月 28 日结束了外勤工作。再假设法院于 3 月 12 日作出了判决，注册会计师随后于 3 月 18 日完成了对上述期后事项的外勤工作。注册会计师在审计报告中可按下述方式注明双重报告日期：“1997 年 2 月 28 日结束，除附注第 × 条完成于 3 月 18 日。”或者“除附注第 × 条外均为 1997 年 2 月 28 日，附注第 × 条完成于 3 月 18 日。”这样，注册会计师对其他报表项

目所负的责任仍以 1997 年 2 月 28 日为限，而对上述期后事项的责任期限则延至 3 月 18 日。

注册会计师的另一种选择是，更改审计报告的日期，即将原定审计报告日推迟至完成追加审计程序时的审计报告日。如在上例中，更改后的审计报告日为 1997 年 3 月 18 日。但应注意，确定审计报告日期的第二种方式，使注册会计师对被审计单位会计报表所有项目的责任期间推迟至完成对期后事项实施的追加审计程序的日期，这显然加重了注册会计师的审计责任，增加了其审计风险。因此，注册会计师在采用这种方式时应当谨慎，并应当酌情实施其他必要的审计程序。正如本准则第十七条所规定的那样：“如决定更改审计报告日期，注册会计师应当实施必要的审计程序，以发现原定审计报告日至更改后的审计报告日发生的可能严重影响会计报表的其他期后事项。”

3. 对在会计报表公布日后获知的期后事项的处理。本准则第十八条规定：“如在会计报表公布日后获知审计报告日已经存在但尚未发现的期后事项，注册会计师应当与被审计单位讨论如何处理，并考虑是否需要修改已审计会计报表。

如被审计单位拒绝采取适当措施，注册会计师应当考虑是否修改审计报告。”

由于种种原因，注册会计师在被审计单位公布会计报表前一直未能发现审计报告日已存在的期后事项。在此情形下，注册会计师应采取相应的措施。注册会计师首先应与被审计单位管理当局进行讨论，考虑是否修改已公布的会计报表。如果有必要修改会计报表，且被审计单位管理当局予以合作，注册会计师应当在实施前述审计程序，获取充分、适当的审计证据的基础上，确定如何修改。如果注册会计师是在临近被审计单位下一个会计报表（中期报表）日时发现上述期后事项的，也可考虑将期后事项及其影响反映在即将编制的会计报表中。如果被审计单位管理当局不予合作，注册会计师应采取其他必要的措施。例如修改审计报告，或者发表一项公告或声明，以避免会计报表的使用者对已公布的会计报表及其审计报告的依赖，等等。注册会计师在决定采取措施前，应向会计师事务所的法律顾问或律师咨询，以充分考虑其可能引起的法律后果。但无论采取什么措施，注册会计师都应注意尽可能地将审计风险降低至最低限度。

《独立审计实务公告第2号 ——管理建议书》释义

一、关于《管理建议书实务公告》的一般说明

（一）制定《管理建议书实务公告》的意义

注册会计师在审计过程中，对被审计单位内部控制结构及其运行情况进行了解，据以确定实质性测试的性质、时间和范围。注册会计师对在审计过程中发现的内部控制重大缺陷，应及时与被审计单位沟通，沟通的目的是使被审计单位了解内部控制结构及运行中针对存在的问题，采取有效措施，及时改进，使内部控制更为完善。沟通的事项应当包括两方面：

1. 应当与企业的最高权力机构沟通的事项。

2. 应当与企业的有关管理机构、人员进行沟通的事项。但是，我国有关法规并未对这些方面作出规定，出于对被审计单位关心和负责的态度，注册会计师在执业中已经进行了有关工作。为了使这项工作起到应有的作用，使注册会计师的各项工作更加规范化，制定了《管理建议书实务公告》。基于我国的实际情况，本公告仅对注册会计师与被审计单位就内部控制缺陷沟通作出了规定。注册会计师在审计过程中注意到的，可能导致会计报表产生重大错报、漏报的内部控制重大缺陷，必须依据本公告的要求编制与出具管理建议书。

管理建议书是注册会计师在会计报表审计中就被审计单位内部控制重大缺陷提出的书面建议。1992年中国注册会计师协会就曾对这项工作提出要求。经过几年的尝试，一些注册会计师提出，贯彻这些要求存在一定的难度，主要问题包括：

1. 增加了额外负担。审计的目的是对会计报表发表意见，管理建议书是伴随着审计业务形成的，一般不属于审计约定的内容，而对这项工作作出规定，意味着在有关方面要承担相应的责任。注册会计师的审计责任已经很重，这样会增加一些额外的负担。

2. 审计收费偏低。我国注册会计师事业发展时间并不很长，社会对这种社会中介机构所起到的作用不太理解，审计收费一直处于偏低的状况，出具管理建议书势必增加注册会计师的工作量。

3. 审计时间的限制。我国年度会计报表审计工作非常集中，在审计期间再出具管理建议书，审计任务很难按时完成。

4. 风险。既然对这项工作提出了要求，意味着进行这项工作就要达到一定的标准，如果达不到要求，是否会增加意外责任。

在研究是否制定本公告时，综合考虑了国内和境外的客观环境及通行做法、注册会计师的执业需要，认为制定本公告是有必要的。我们制定本公告，主要考虑到以下几方面的因素：

1. 我国企业的需要。我国企业有国有企业、集体企业、私营企业、股份制企业 and 外商投资企业等多种组织形式。这些企业有的内部控制比较完善，有的不是很完善或存在着重大缺陷。注册会计师在会计报表审计时，就发现的内部控制重大缺陷出具管理建议书，可以帮助企业改善内部控制，在一定程度上减少企业由于内部控制缺陷造成的损失。

2. 满足审计工作国际化的需要。在研究立项时，参考了境外的一些资

料，主要包括国际审计准则，中国香港、台湾地区的有关规定。国际审计准则阐明，审计人员在审计中注意到的内部控制缺陷，应当以“通知”的方式与管理部门沟通，内容包括：注册会计师应当适时地将注意到的内部控制重要缺陷告知管理部门。书面形式较为可取，但也可以以口头方式。台湾地区要求检查人员应于完成内部会计控制调查与评估后，对于重大缺陷，以“内部会计控制建议书”的形式进行说明。香港地区在审计指导的“管理建议书”中详细规定了编制和出具管理建议书时，在背景和目的、内容、格式和报送，管理阶层的反应、集团公司审计方面的要求。虽然这些要求仅为一些原则性要求，或并非强制执行，但却表明：首先，注册会计师在审计过程中注意到的内部控制缺陷，要通过适当的方式与被审计单位进行沟通；其次，进行这项工作应当遵循一定的要求。

3. 执业需要。前已述及，注册会计师在执行会计报表审计时就内部控制重大缺陷出具管理建议书，是国外大多数国家会计职业界所提倡的。我国在这方面起步较晚，注册会计师在出具管理建议书时，所依据的格式和内容很不相同，因此，制定本实务公告可以满足注册会计师执业的需要，提高出具管理建议书的质量。注册会计师编制和出具管理建议书，通过管理建议书与被审计单位加强沟通，促进相互了解；通过对相关内部控制进行研究、分析，对被审计单位提出改进建议，帮助被审计单位遵循各项要求，这会对改善审计环境，协调与被审计单位的关系具有积极的作用。管理建议书中的内部控制缺陷和改进建议是审计过程中应注意到的，并通过适当扩大审计范围而形成的，并且某些方面直接影响审计意见，是不容忽视的。这些工作虽然会在一定程度上增加审计的负担，但是，这些问题的发现及提出，可以引起被审计单位及其他注册会计师关注，可以在一定程度上降低审计风险。本公告制定了一些保护性条款，注册会计师按照有关规定执行，可以避免意外责任。对于执行中的其他问题，在制定本公告时已予以考虑，在本公告中作出了适当的规定。

（二）《管理建议书实务公告》的基本框架与规范内容

本公告共分5章21条。

第一章为“总则”（第一条至第三条），主要阐明制定本公告的目的和依据、管理建议书的定义以及本公告的适用范围。

第二章为“一般原则”（第四条至第八条），主要规范注册会计师对审计过程中注意到的内部控制缺陷的处理、对注意到的内部控制缺陷的记录、注册会计师责任的限定、管理建议与审计意见的不可替代性和保密责任。

第三章为“内容与格式”（第九条至第十六条），主要规范管理建议书的基本内容、标题、收件人、会计报表审计目的及管理建议书的性质、内部控制重大缺陷及其影响和改进建议、使用范围及使用责任以及签章和日期。

第四章为“编制与出具要求”（第十七条至第十九条），主要规范对审计工作底稿中记录的内部控制重大缺陷及其改进建议进行复核、对反映的内部控制缺陷的排列以及注册会计师与被审计单位有关人员讨论管理建议书的相关内容。

第五章为“附则”（第二十条和第二十一条），主要说明本准则的解释权与生效日期。

二、关于“总则”的说明

（一）制定本准则的目的和依据

1. 制定目的。本公告制定的目的有以下三点：一是规范注册会计师在会计报表审计中编制和出具管理建议书的行为；二是提高管理建议书的质量；三是明确注册会计师出具管理建议书的责任。

2. 制定依据。本公告是独立审计准则体系的第二个层次，它是依据《独立审计基本准则》制定的。《独立审计基本准则》第十二条规定：“注册会计师对在审计过程中发现的内部控制重大缺陷，应当向被审计单位报告，如有需要，可出具管理建议书。”根据这一规定，本公告对编制和出具管理建议书提出了一些具体要求。

（二）管理建议书的定义

管理建议书是伴随着审计业务形成的，不仅可以帮助被审计单位改进经营管理、提高经济效益，也可以促进同被审计单位的协作关系。从广义讲，管理建议书应当包括执业中注意到的内部控制缺陷，应当与企业沟通的其他有关事项。但注册会计师不可能通过执行正常的审计程序，对被审计单位经营效益及相关方面取得充分了解。如果以公告的形式将上述内容予以规定，注册会计师无法承受。在制定本公告时，本着要规范注册会计师在会计报表审计中编制和出具管理建议书的工作，同时也是为了避免注册会计师在编制和出具管理建议书方面的意外责任，明确责任范围的原则，将管理建议书的定义确定为：注册会计师针对审计过程中注意到的、可能导致被审计单位会计报表产生重大错报或漏报的内部控制重大缺陷提出的书面建议。这一定义表明，当注册会计师注意到可能导致会计报表产生重大错报或漏报的内部控制重大缺陷时，有责任出具管理建议书，并应当按照本公告的要求执行。对会计报表不具有直接影响的其他方面，公众要求的责任程度相对较低，在其行文、措辞、出具方式方面不作明确规定，但可参照本公告的有关要求。

管理建议书的定义进行了两方面的限定：一是注册会计师在审计过程中注意到的；二是可能导致被审计单位会计报表产生重大错报或漏报的内部控制重大缺陷。这一限定主要是基于以下两方面的原因：

1. 明确注册会计师的责任。在审计过程中，注册会计师应当对被审计单位的内部控制进行研究与评价。这是制定和有效执行审计计划、审计程序，对会计报表发表意见的条件之一。审计的目的是对会计报表发表意见，不是其他特殊目的的鉴证业务。内部控制不是审计的主要对象，在审计委托中，注册会计师无需对审计之外的事项承担法定责任。管理建议书所涉及的内部控制缺陷仅为审计中注意到的、相关的内部控制缺陷，它可能会对会计报表的真实、合法有一定的影响。列示这些缺陷，提出改进建议，是为了使被审计单位内部控制更为完善，是基于竭诚为客户服务的宗旨。就此项服务而言，注册会计师不具有法定责任，但这并不意味着注册会计师可以无视任何应当沟通的事项，相关准则中已经规定了注册会计师审计中应当遵循的各项要求。注册会计师在审计过程中，通过执行正常的审计程序，应当了解到可能导致会计报表产生重大错报、漏报的重大内部控制，并实施适当的方法证实其影响程度，可以减少对审计意见的不利影响，并可以减少因缺少应有的工作责任感而导致声誉上的影响。

2. 减少风险。在审计之前注册会计师会对被审计单位审计的重点区域

有一个经验估计，但是每一个被审计单位都有一定的特点，如果没有充分了解被审计单位的内部控制，注册会计师就无法准确、合理地判断审计的风险区域及程度，由此带来的审计风险必然应由注册会计师承担。但是，现代审计的主要目的不是查错防弊，注册会计师审计的目的是对会计报表发表意见，向会计报表阅读者提供专业意见。基于这一审计目的，虽然通过实施正常的审计程序，注册会计师应当能够了解到一些重大的内部控制缺陷，但是审计过程中对内部控制的研究与评价，不能形成对内部控制整体的了解及意见，只能就审计中注意到的，可能影响会计报表真实、合法的内部控制重大缺陷给予关注，分析可能造成的影响，提出改进建议，出具管理建议书。本公告针对注册会计师根据审计目的进行相关内部控制研究、评价、测试的特点，确定了管理建议书的内容。这样规定，既规范了注册会计师应当编制和出具管理建议书的范围，又对注册会计师执行这项工作进行了合理的保护，限定了责任，减少了风险。

（三）适用范围

本公告不适用于内部控制专门审核业务。因为本公告所定义的管理建议书，限定于注册会计师针对审计过程中注意到的可能导致会计报表产生重大错报或漏报的内部控制重大缺陷；而内部控制专门审核是根据特定的委托、特定的要求进行的。要求以管理建议书形式与被审计单位进行沟通的内部控制重大缺陷，是注册会计师在审计过程中，通过实施正常的审计程序，对相关内部控制的了解而形成的。在目的上与内部控制专门审核形成的审核报告存在着质的差别，在内容上也存在很大差异，在要求上应当是不同的。本公告未对这项业务的特殊性予以考虑，所做规定不适用此项业务。其他业务中，若涉及需要与客户进行沟通，目的在于帮助客户提高经营效益、减少内部控制缺陷造成的损失而提出的管理建议，其编制、出具均可参照本公告。

三、关于“一般原则”的说明

（一）对审计过程中注意到的内部控制缺陷的处理

注册会计师在审计过程中注意到的内部控制缺陷，一方面应当引起注册会计师的重视，采取适当的方法，减少这些缺陷可能造成的对会计报表发表审计意见的不利影响；另一方面，注册会计师应当告知被审计单位管理当局，以提请其注意并及时改正，减少会计报表错报、漏报的可能性。对于发现的内部控制缺陷一般应当按照其影响程度予以处理。

1．重大缺陷。如果注意到的内部控制缺陷性质比较严重，可能导致会计报表产生重大的错报或漏报，对会计报表的客观反映有重大不利影响，不以正式的书面形式进行沟通，不足以表明其重要性，这种缺陷属于重大缺陷，注册会计师一定要告知被审计单位管理当局，而且应当以书面形式提供管理建议，形成管理建议书，以提请有关机构及人员注意。另外，当会计师事务所与被审计单位在签订约定书时，签有出具管理建议书的约定，注册会计师也应当出具管理建议书。

2．一般问题。注册会计师对审计过程中注意到的内部控制一般问题，不可能导致会计报表产生重大错报或漏报，并且通过对审计工作的综合考虑，可以采取口头或其他适当方式向被审计单位有关人员提出，无需形成管理建议书。例如，注册会计师进行盘点时，发现帐实不符，经核实，认为是仓库管理人员的工作疏忽。注册会计师将问题向有关人员提出后，有

关人员马上进行了改正，没有由此造成会计报表的错报或漏报，注册会计师可不通过更高层人员予以解决，以适当的方式进行处理更为妥当。

应该指出的是，本公告并未对与被审计单位就内部控制缺陷进行沟通的时间作出统一规定。因为管理建议书不是审计的必然产品，它是注册会计师在审计过程中就注意到的内部控制缺陷提出的改进建议，是出于特有的职业谨慎，对被审计单位前途的关心，运用专业知识、技能为被审计单位解决实际问题而形成的。因此，在本公告中并未对注册会计师与被审计单位就内部控制缺陷沟通的时间作出统一规定。

（二）对注意到的内部控制缺陷的记录

审计工作底稿是注册会计师审计的工作轨迹，不仅是本期出具管理建议书的依据，而且也是今后审计时研究与评价内部控制的重要参考。本公告规定，注册会计师应将在审计过程中注意到的内部控制缺陷，以及与被审计单位的沟通情况，记录于工作底稿。注册会计师在审计过程中，应当对注意到的内部控制缺陷给予充分关注。通常，这些方面是风险的潜伏点，注册会计师应当采取适当的措施，降低审计风险。此外，注册会计师还应当与被审计单位的有关人员进行沟通，以提请其及时予以改进，以减少内部控制缺陷对审计工作的不利影响。所做的上述工作在工作底稿中进行记录，不仅可以使有关注册会计师在一定程度上了解风险区域，合理安排实质性测试，而且还具有如下作用：

1．提高工作效率。管理建议要点汇总表或其他类似的工作底稿，详细记录着注册会计师执行审计程序中所注意到的内部控制缺陷、提出的改进建议、与被审计单位沟通情况等。通过对上述工作底稿的复核，注册会计师应当能够确定是否出具管理建议书，以及列入管理建议书的具体内容。工作底稿中清晰、明了地列示了有关项目及内容，注册会计师无需重复有关工作。

2．为后期审计提供参考。内部控制缺陷对企业的生产经营有着直接的不良影响，本期注意到的缺陷直接影响本期审计计划和程序，如若本期提出后，被审计单位仍未改进，今后审计时，注册会计师仍应当考虑到由此带来的风险及影响。

3．避免遗忘或忽略有关事项。管理建议要点列示了有关的内部控制缺陷，它可以作为注册会计师与被审计单位沟通时重要的参考，帮助注册会计师全面地了解审计过程中各项程序注意到的内部控制缺陷。

（三）注册会计师责任的限定

由于编制和出具管理建议书是伴随法定业务而提供的服务，注册会计师的责任是有限的。本公告中对管理建议书涉及的注册会计师责任范围作了限定。

1．明确管理建议书的内容。本公告明确规定管理建议书提及的内部控制重大缺陷，仅为注册会计师在审计过程中注意到的，并非内部控制可能存在的全部缺陷。目的是限定对管理建议书的依赖范围，提示有关机构及人员，无论被审计单位内部控制整体或局部情况如何，管理建议书中涉及的缺陷及改进意见，仅是注册会计师在审计中注意到的部分。通过正常的审计程序，注册会计师应当了解到相关的内部控制情况，这是对一个执业人员的基本要求。

2．明确建立健全内部控制的责任。对被审计单位内部控制的研究与评

价，应当贯穿于注册会计师审计过程的始终。只有对被审计单位的内部控制进行了解，才能够制定并有效实施审计计划和程序，这是注册会计师进行审计的基础。但是，不要将其与对内部控制整体发表意见相混淆，不能将其作为对内部控制全部缺陷和改进建议的综合说明。基于审计的范围，管理建议书仅就相关内部控制提出建议。同时，注册会计师应当了解内部控制，并充分关注存在的缺陷，没有责任，也不应当对被审计单位内部控制建立健全的情况作出决策。被审计单位对管理建议书中提及的重大缺陷及其改进建议如何处理，是管理当局的权利，建立健全内部控制是管理当局的责任。

（四）管理建议与审计意见的不可替代性

本公告规定注册会计师出具管理建议书，不应影响其应当发表的审计意见。这一条明确规定了注册会计师不可回避的法定责任。注册会计师执行审计业务，必须发表客观、真实的审计意见。如果发表了不恰当的审计意见，对会计报表阅读者造成误导，注册会计师将承担一定的法律责任。这是公众对社会中介组织服务提出的基本要求。管理建议书是注册会计师提供给被审计单位管理当局的参考资料，不作为审计的法定服务成果，无论其涉及的内容对会计报表的影响程度如何，也无论其反映的问题多么全面，它仅限于管理建议书的使用范围，不可作为审计报告的补充，不能减轻发表不当审计意见的责任。例如，某些注册会计师在提供审计报告时，随附一份管理建议书，将被审计单位存在的内部控制缺陷及由此可能导致的会计报表中存在的错报、漏报进行了详细的列示，其中有些缺陷对会计报表的客观反映有重大影响，但出具的却是一份无保留意见的审计报告。这种做法可能满足了被审计单位的要求，但是却违背了相关利益者的权益。实际出具的是一份虚假的报告，注册会计师要承担由此带来的责任。这种责任并不因为出具了管理建议书而有任何改变。管理建议书是执行审计业务的附加而非代替。管理建议与审计意见存在着以下主要区别：

1．对象不同。管理建议与审计意见是同一委托项目的不同成果，管理建议是针对与审计相关的内部控制提出的，审计意见是针对会计报表提出的。

2．责任不同。注册会计师就内部控制缺陷向被审计单位管理当局提供管理建议，是一种非法定业务，没有法定责任。审计意见是对会计报表形成的意见，是法定的业务，具有法定的责任。

3．影响的程度不同。管理建议仅提供给被审计单位管理当局，供内部参考，采纳与否是被审计单位的权利，不对外报送，不应作为其他第三方依赖的佐证。审计意见是审计报告的主要内容，要向外报送，作用与影响很大。

（五）保密

管理建议书涉及被审计单位很多经营管理方面的政策、方针，有些事项可能影响到其经营发展，是一种商业秘密。同时，管理建议书中的内部控制重大缺陷可能涉及有关管理人员的责任。为了维护管理当局的声誉，保护被审计单位的商业秘密，注册会计师未征得被审计单位管理当局同意，不得将管理建议书的内容泄露给任何第三者。

四、关于“内容与格式”的说明

（一）收件人

由于审计过程中涉及的内部控制范围很广，包括财务、销售、货物管理等，需要进行沟通的人员层次较多，管理建议书的致送对象不是唯一的，与审计报告的致送对象不完全一致。为了将各种情况包括在内，能够使有权对存在的缺陷采取措施的机构及人员知晓管理建议书的内容，在出具管理建议书时，注册会计师可根据管理建议书应致送的对象，填写具体的收件人。本公告所称管理当局，包括被审计单位董事会、财务总监、营销主任等能够对存在的缺陷采取措施的机构及人员。

（二）管理建议书的性质

注册会计师不应对未来不确定事项或内部控制做任何保证，也不应作出超出对事实进行客观阐述及评述的限定。注册会计师在管理建议书中提及的内部控制缺陷及建议，仅供被审计单位管理当局改进内部控制，加强内部管理参考之用，不具有鉴别、证明的作用。对于涉及的缺陷及改进建议，注册会计师无权强制被审计单位接受，被审计单位对管理建议书具体内容的处理情况，注册会计师可以采取适当的方式，如在工作底稿中进行记录，以提请其他注册会计师对相关内容的关注。

（三）使用范围及使用责任

管理建议书是注册会计师向被审计单位管理当局就内部控制重大缺陷提出的书面建议，仅限被审计单位内部使用，注册会计师和被审计单位管理当局均不应在未征得对方同意的情况下，将其对外提供。这样规定，一方面要求注册会计师遵守保密原则，维护被审计单位的商业秘密和管理当局的声誉；另一方面，希望被审计单位管理当局合理使用管理建议书，减少相关利害关系人的不当依赖。

为了减少出具管理建议书可能造成的意外风险，注册会计师应当在管理建议书中明确编制和出具的目的、用途，以避免相关利害关系人对其过分依赖，特别是注册会计师和被审计单位之外组织、机构和人员等的依赖。注册会计师在编制管理建议书时应当考虑，管理建议书是否有可能提供给企业之外的第三者。虽然本公告已明确了管理建议书的使用目的及提供的对象，但是在实际中，因各种原因，可能存在被审计单位向第三方提供管理建议书的情况。第三方在使用时，可能认为注册会计师已经按照独立审计准则的各项要求进行了内部控制的测试，给予过分依赖，由此形成的结果，可能涉及管理建议书的责任。为了避免由此可能引起的意外责任，注册会计师在编制建议书之前应当考虑其工作结果是否可能被第三方依赖，如果可能被第三方依赖，并且，由于这种依赖可能导致其蒙受财务上的损失，注册会计师应当在管理建议书中明确：(1)本管理建议书仅供被审计单位内部使用；(2)建议书未经注册会计师同意，不得提供给第三方；(3)注册会计师对任何其他人不承担责任。但是，无论如何都可能存在注册会计师无法预知的情况，为了避免意外责任，注册会计师应当保证评述的事实具有客观依据，叙述合理，尤其应当注意涉及个人方面的评述，评述的方式，表达的语气等均应当谨慎。

（四）内部控制重大缺陷内容

1. 本期审计过程中注意到的内部控制设计及运行方面的重大缺陷。在提及这些重大缺陷时，注册会计师应当注意：首先，所提问题要实事求是，所阐述的建议要尽量切实可行；其次，要对这些缺陷可能造成的后果进行分析，并予以说明，如需要，将与有关人员商讨时的意见列示出来。

内部控制设计及运行所包括的内容很多，由此导致的重大缺陷不一而足。内部控制设计方面缺陷主要涉及：(1)内部控制总体设计不适当。(2)缺乏与控制目标相一致的责任分工。(3)对交易和会计记录缺乏适当的复核和审批。(4)没有恰当的程序对会计原则的运用进行合理评价。(5)没有有效的资产安全保护制度。(6)设计的会计系统不能够获得需要的完全正确的信息。内部控制运行方面的缺陷主要涉及：(1)因错误运用控制程序，使得会计系统不能提供需要的真实、准确的信息。(2)具有某方面控制权的人员，无视内部控制，造成某方面内部控制失效。(3)没有完全执行某方面的内部控制等。

2. 前期建议改进但本期仍然存在的重大缺陷。前期管理建议书中建议改进，但本期仍然存在的内部控制缺陷，注册会计师应当查询未予处理的原因，否则，会给人以误导。由于前期建议改进本期仍然存在的重大缺陷可能继续对会计报表的真实性、合法性造成影响，如果管理建议书不继续列示这些内容，可能造成两方面的问题：一方面，管理当局会认为这方面问题已经不存在，或这类问题对会计报表的真实、合法不存在重大不利影响，管理当局可能会减少加强这方面工作的力度，当这些缺陷造成实质性影响时，势必会对注册会计师的声誉形成不利影响。另一方面，上期管理建议书的有关内容，是本期审计中注册会计师进行内部控制研究与评价的重要参考资料，对于没有解决的重大缺陷，注册会计师应以应有的职业谨慎予以关注，如果没有解决，又没有在管理建议书中列示，注册会计师在审计中将缺少对这方面缺陷的应有关注，对减少执业风险不利。

(五) 签章和日期

本公告中规定，管理建议书应当加盖会计师事务所的公章，旨在表明管理建议书是以会计师事务所的名义向被审计单位管理当局提供的。

由于审计的项目千差万别，对内部控制缺陷的程度无法量化，注册会计师以何种方式与被审计单位管理当局进行沟通，尚依赖于其职业判断。故而，本公告没有对管理建议书的日期作出明确规定。注册会计师在执业中，可以根据实际情况进行处理。但是，管理建议书应当注明日期，这一日期应当能够表明所进行工作的责任期限。

五、关于“编制与出具要求”的说明

(一) 审计工作底稿的复核

第一批审计准则中已经对审计工作底稿提出了具体要求，本公告再次提出工作底稿的复核要求，是基于对被审计单位负责的要求。因为管理建议书是依据工作底稿编制的，有关工作底稿是将审计过程中注意到的内部控制缺陷逐项列示。为了使管理建议书更好地发挥作用，在编制时，要考虑其应当包括的项目。对工作底稿进行复核，可以使注册会计师全面了解相关的内部控制缺陷，了解有关人员对相关内容的反应，从而确定管理建议书中应当包括的主要项目，使提出的建议尽量满足被审计单位的需要，能够帮助被审计单位解决实际问题，使被审计单位管理当局有效地了解内部控制方面的重大缺陷，最大限度地接纳建议。

注册会计师可以复核管理建议要点，形成管理建议书汇总表。管理建议书汇总表的格式如表 2—1。

(二) 与被审计单位有关人员讨论有关内容

管理建议书中包括的内部控制重大缺陷不仅可能对会计报表有重大影

响，还可能涉及相关人员的责任。注册会计师出具的管理建议书，内容应当真实，阐述应当客观，与有关人员讨论有关内容是出具管理建议书之前应当实施的一项程序。通过讨论，注册会计师可以分析内部控制缺陷存在的环节，使提出的管理建议更具有针对性，更切合实际。

表 2—1 管理建议书汇总表

序号	内部控制缺陷	改进建议	项目经理意见	主审注册会计师意见	业务负责人意见	被审计单位意见	附注

范例：

管理建议书

× × 公司董事会：

我们在对贵公司进行截止 19 年 月 日会计报表审计时，为了有效地制定、执行审计计划和审计程序，使注册会计师能够发表客观、公正的审计意见，对贵公司相关的内部控制进行了研究与评价，并进行了必要的测试。我们无意于对贵公司内部控制的完善程度发表意见，仅就审计过程中发现的，可能对贵公司会计报表及相关资料产生不利影响的内部控制缺陷，提出建议。

（内部控制缺陷及改进建议，略。）

本管理建议书所涉及的内部控制缺陷，不是贵公司可能存在的全部内部控制缺陷。是否加强，以及如何加强上述工作，是贵公司的职能，我们提供的建议仅供参考。但是，我们认为贵公司加强上述工作，将对完善企业的内部控制起到一定的促进作用。

（如果在编制管理建议书时，注册会计师考虑到，被审计单位管理当局有可能将本管理建议书提供给第三方，应加以说明，以避免意外责任。如，我们在审计过程中注意到的上述缺陷，提出的改进建议，是为了完善相关的内部控制，仅供贵公司参考。本次委托是对贵公司截止 19 年 月 日的会计报表进行审计，不是以检查内部控制为目的，本会计师事务所不承担超范围依赖可能形成的任何责任。）

会计师事务所
注册会计师：
19 年 月 日

《独立审计实务公告第 3 号 ——小规模企业审计的 特殊考虑》释义

一、关于《小规模企业审计实务公告》的一般说明

（一）小规模企业的特点

小规模企业，主要是从企业的经营规模、职工人数和管理体制等方面来理解的。

国际审计准则对小规模企业的定义，是指“人员数量少，营业额或总资产小的企业。这些企业通常至少具有以下特征：(1)职责分工有限；(2)企业所有基本经营活动均由高层管理人员或业主支配”。

加拿大和澳大利亚的审计准则，描述了小规模企业的主要特征和次要特征。其主要特征是：(1)所有权集中；(2)组织机构和经济业务简单；(3)控制制度和授权程序不规范；(4)职责分工有限。其次要特征是：(1)管理当局凌驾于内部控制之上的可能性很大；(2)管理人员会计知识欠缺；(3)决策机构（如董事会）作用有限。

根据小规模企业的涵义和特征可以看出，小规模企业由于职工人数少而使职责分工有限，控制制度和授权程序简单；由于所有权和管理权高度集中，使管理人员僭越内部控制的可能性增大，内部控制固有的局限性愈加明显。因此，对小规模企业审计，不同于对一般企业的审计，审计程序应有所不同。

（二）制定本公告的意义

由于小规模企业具有以上特点，其审计程序不同于一般企业的审计，因此有必要制定专门的审计准则。国际会计师联合会以及加拿大、澳大利亚等国均发布了对小规模企业的审计指南。我国目前有 20 多万家外商投资企业，其中大部分可以划归为小规模企业。随着我国经济体制改革不断向纵深发展和现代企业制度的逐步建立，越来越多的企业将纳入注册会计师审计的范畴，其中小规模企业无疑占据相当大的比例。因此，我国制定小规模企业的审计规范，既是我国审计实务的迫切需要，也是我国审计与国际接轨的必然要求。

具体地说，制定《小规模企业审计实务公告》具有以下现实意义：

1. 规范对小规模企业的审计。由于小规模企业经营规模较小或职工人数较少，业务比较简单，在审计实务中，注册会计师往往难以把握对小规模企业的审计程度，或者把小规模企业等同于大中型企业进行过度的审计；或者把小规模企业视为无足轻重，只马马虎虎地审阅一下帐面资料了事。这样，不是审计过分，增加了审计成本，就是审计不足，增加了作出错误审计结论的风险。制定了《小规模企业审计实务公告》，就可以使注册会计师在审计小规模企业时有了可予遵循的规范。虽然本公告还不足以全面指导对小规模企业的审计，但其中提出的原则性规定，对小规模企业审计仍具有重大的现实意义。

2. 进一步提高对小规模企业审计的效率和效果。如上所述，由于注册会计师难以把握对小规模企业的审计程度，难以确定特定情况下小规模企业审计的重点，因此，在审计过程中，很可能审计的效率不高，审计的效

果不好。制定了《小规模企业审计实务公告》，注册会计师可以根据公告的规定，在特定情况下适当简化审计工作。例如，在审计计划阶段，可根据具体情况适当简化审计计划；在审计实施阶段，可根据具体情况适当简化审计程序等，这样就可以提高审计效率。本公告还规定了注册会计师在审计过程中应特别关注的事项，以最大限度地发现小规模企业可能存在的重大问题，这样可以进一步提高审计效果，降低审计风险。

3. 明确注册会计师的审计责任。由于小规模企业多种多样，情况比较特殊，因此在审计实务中，注册会计师的具体做法也可能各种各样。其中有的做法是合理的，也有的做法可能是不合理的，但由于没有统一的规定，即使出了差错，有时也难以追究注册会计师的责任。制定了《小规模企业审计实务公告》，就有了小规模企业审计应遵循的规范。如果注册会计师在审计过程中出了差错或出现审计结论错误，就可以根据本公告来确定注册会计师的责任，以更好地保护会计报表使用者的利益。同样，如果注册会计师对小规模企业审计时某些做法不被人理解或遭人非议，而经有关方面认定是遵守本公告的，不应承担审计责任。

（三）本公告在独立审计准则体系中的地位

注册会计师对小规模企业进行审计，是对小规模企业会计报表的合法性、公允性和一贯性发表审计意见，因此，注册会计师在审计过程中，应遵守《独立审计基本准则》。由于对小规模企业主要是审查会计报表，因此注册会计师在审计时还应遵守第一批发布的《独立审计具体准则》，即“会议报表审计”、“审计业务约定书”、“审计计划”、“审计抽样”、“审计证据”、“审计工作底稿”、“审计报告”等具体准则。但根据小规模企业的具体情况，注册会计师可作适当变通。注册会计师也可参照第一批发布的《中国注册会计师执业规范指南第1号——年度会计报表审计》和《中国注册会计师执业规范指南第2号——审计工作底稿》进行审计。

本公告与第二批制定的某些独立审计具体准则也存在密切的关系。如第二批独立审计具体准则中的“错误与舞弊”、“内部控制与审计风险”、“审计重要性”、“分析性复核”等与本公告有直接的关系，其中规范的内容对注册会计师执行小规模企业审计均有约束性。但注册会计师可根据具体情况作进一步的分析，采用更合乎实际的审计程序。

由于小规模企业审计不同于一般企业的审计，有其特殊考虑的地方，因此，我们把对小规模企业审计的特殊考虑列入实务公告的范围，它的约束力等同于其他具体准则。

（四）本公告的基本框架与规范内容

关于小规模企业审计的规范，国外大多数国家均未作特别规定，只是在相关准则中顺带说明。根据现有资料，只有国际审计准则和加拿大、澳大利亚专门针对小规模企业制定了审计规范。

国际审计准则对小规模企业的审计规范称为“小规模企业审计的特殊考虑”，其基本内容有三部分：(1)引言，说明小规模企业的涵义、特点和制定本公告的目的；(2)小规模企业的特点，详细说明小规模企业的两个特点；(3)小规模企业的特点对审计的影响，说明了对接受委托、审计程序和审计报告三个方面的影响。

澳大利亚对小规模企业审计的规范称为《审计指南——小规模企业财

务报告审计》，其主要内容有六部分：(1)概述，说明本指南的目的、小规模企业的特点等；(2)客户与注册会计师之间的关系，说明注册会计师如何对小规模企业进行审计和提供会计咨询服务，并恰当处理两者之间的关系；(3)可审性，说明注册会计师在什么情况下可以接受审计，什么情况下不可以接受审计；(4)小规模企业的环境和控制，说明小规模企业的控制环境以及对审计程序的影响；(5)确定风险和审计保证程度，说明注册会计师应根据成本效益原则合理确定可接受的风险水平和审计保证程度，并提出了一些有效的审计程序；(6)审计文件，说明注册会计师如何编制审计工作底稿、确定重要性及采取各种审计策略。

本公告参考了国外许多国家，特别是国际审计准则和加拿大、澳大利亚对小规模企业审计的有关规定，根据我国具体情况，形成以下基本框架结构与规范内容。

本公告共分 5 章 18 条。

第一章为“总则”（第一条至第三条），主要说明制定本公告的依据、小规模企业的涵义和本公告的适用范围。

第二章为“一般原则”（第四条至第九条），主要说明对小规模企业进行审计时所作出的原则性要求。

第三章为“对内部控制的特殊考虑”（第十条至第十二条），主要说明小规模企业内部控制对审计的影响。

第四章为“对实质性测试的特殊考虑”（第十三条至第十六条），主要说明对小规模企业进行实质性测试时所做的规定。

第五章为“附则”（第十七条和第十八条），主要说明本公告的解释权与生效日。

二、关于“总则”的说明

（一）制定本公告的目的和依据

本公告第一条规定：“为了规范注册会计师按照独立审计准则的要求，执行小规模企业会计报表审计业务，提高审计效率，保证执业质量，根据《独立审计基本准则》，制定本公告。”这一规定明确了制定本公告的目的和依据。

1. 制定目的。本公告的制定目的可以归纳为以下三个方面：一是规范注册会计师按照独立审计准则的要求对小规模企业执行会计报表审计业务。小规模企业虽然经营规模较小，业务比较简单，但只要是对其进行会计报表审计，仍然要遵守独立审计准则，而不能马马虎虎审查，随意出具审计报告。二是提高审计效率。小规模企业毕竟不同于大中型企业，对其审计不一定像大中型企业那样运用完整的审计程序，而可根据具体情况作适当简化，以提高审计效率。三是保证执业质量。小规模企业审计因其一定的特殊性，实务工作中注册会计师做法可能各异。制定本公告可以规范注册会计师的工作行为，明确注册会计师的职业责任，从而保证职业质量。这样既能维护会计信息使用者的合法权益，又能维护注册会计师的正当权益，避免使其受到不公正的指责或控告。

2. 制定依据。本公告的制定依据是《独立审计基本准则》。对小规模企业进行会计报表审计也是属于独立审计，而《独立审计基本准则》是独立审计的总纲，因此，本公告是根据《独立审计基本准则》制定的。注册会计师在对小规模企业执行会计报表审计时，不仅应遵守本公告，还应遵

守《独立审计基本准则》和其他具体准则与实务公告。

（二）小规模企业的涵义

本公告第二条规定：“本公告所称小规模企业，是指营业额或资产总额较小，职工人数较少，职责分工有限的企业。”

根据这一规定，可以从以下两个方面来理解小规模企业：

1．营业额或资产总额较小。营业额或资产总额较小，是从企业规模上来理解的。由于企业规模小，经济业务一般来说就比较简单，因此，在审计实务中就可以采用比较简单的审计程序。

2．职工人数较少。职工人数较少，是从企业管理上来理解的。由于职工人数较少，就导致企业内部各项职务分工有限，从而有关经济业务出现差错或舞弊的可能性就增加，这是注册会计师应予特别注意的。为避免承担过高的审计风险，注册会计师就应在审查过程中实施必要的审计程序。

总而言之，对小规模企业的理解，应该从审计的角度出发，对于企业规模小、人员少、所有权和管理权集中、内部控制薄弱、不能用常规审计程序进行审计的企业，都应看作是小规模企业，并采用相应的审计程序。

但是，究竟企业规模小到什么程度、人员少到什么程度才算小规模企业呢？这里又很难定出一个明确的标准。这是因为国家有关法规并没有对小规模企业进行量的规定，而在审计实务中也很难对小规模企业作出明确的判断，很大程度上需要依赖注册会计师的职业判断。

国外对小规模企业的认定也不尽相同。例如，澳大利亚规定职工人数在 50 人以下、总资产或营业收入在 500 万澳元以下，属小规模企业，并为此专门制定了审计指南。而有些国家或地区对小规模企业也有规定，但未制定专门的小规模企业审计准则。如英国和中国香港地区的《公司法》均规定了小规模企业的标准，但凡属小规模企业的，不必进行法定的审计，而只是审核；如果要进行审计，必须像大企业一样执行必要的审计程序。中国台湾地区法律也规定企业实收资本在 3 000 万元新台币以上的，必须进行审计；在 3 000 万元新台币以下的，可以不进行审计。

我国的《公司法》未对小规模企业进行规定，但规定了“公司应当在每一会计年度终了时制作财务会计报告，并依法经（注册会计师）审查验证”（第一百七十五条）。我国《中华人民共和国中外合资经营企业法》和《中华人民共和国中外合资经营企业法实施条例》也规定，中外合资经营企业合营各方的出资证明书、年度会计报表和清算会计报表应经中国注册会计师验证和出具证明方为有效。这些公司和中外合资企业有很多属小规模企业，因此，在国家未对小规模企业进行规定时，我们仍然要对小规模企业进行法定审计，并执行本公告。如果以后有关法规对小规模企业作了规定，有些小企业不需法定审计而只需审核的，则可另行制定审核规则或参照本公告办理。

（三）本公告的适用范围

本公告第三条规定：“注册会计师对小规模企业执行会计报表审计以外的其他审计业务，除有特定要求者外，应当参照本公告办理。”

根据第三条规定，本公告主要是针对小规模企业会计报表审计而制定的，但也适合其他审计业务，如验资、办理企业清算、合并和分立等，除非这些审计业务有特殊的要求。

三、关于“一般原则”的说明

（一）小规模企业的判定

本公告第四条规定：“注册会计师应当合理运用专业判断，确定被审计单位是否为小规模企业，以根据其特征，实施有效的审计程序。

注册会计师的判断结果，并不改变其审计目的及应当承担的审计责任。”

前已述及，目前我国对小规模企业并没有规定过一个明确的评判标准，估计今后也不会专门针对小规模企业制定一个标准。即使制定，也只是一个参考标准，仅供注册会计师在审计实务中参考。因此，对小规模企业的认定，很大程度上取决于注册会计师的职业判断。

注册会计师应当根据被审计单位的具体情况，恰当地评价其是否属于小规模企业。评价的标准，主要是业务规模和职工人数。这两个标准，应该同时加以考虑。例如，被审计单位业务规模小，同时职工人数也少，自然应该判断为小规模企业。但有时也可重点考虑其中一个因素。例如，被审计单位虽然经营规模较小，但职工人数倒不少，属劳动密集型企业，企业内部管理制度也比较健全，职责分工较细等，这时，可以把它看作是一般企业来审计。又如，被审计单位经营规模不算小，但经济业务简单，职工人数很少，属批发或贸易型企业，企业内部管理制度薄弱，会计报表发生差错或舞弊的可能性较大，这时，可以把它看作小规模企业来审计。

但是，不管注册会计师怎样判断，都不能改变原有的审计目标及其应承担的审计责任。是否把被审计单位判断为小规模企业，只是影响到所采用的审计程序，而不得影响其审计目标。注册会计师如果因判断失误而导致所采用的审计程序不当，最终影响到审计结论的正确性，就应承担相应的审计责任。

（二）小规模企业的主要特征及其对会计报表的影响

本公告第五条规定：“注册会计师应当充分关注小规模企业可能存在的以下主要特征及其对会计报表的影响：

1. 所有权集中于少数个人；
2. 管理人员少，组织结构简单；
3. 缺乏成文的内部控制制度；
4. 不相容职责分工有限；
5. 管理当局凌驾于内部控制之上的可能性很大；
6. 高层管理人员或业主可能支配所有基本经营活动；
7. 经营规模较小，经济业务简单。”

上述特征一般是小规模企业所普遍具有的，至少具有其

中几个特征。由于这些特征的存在，对企业的会计报表就可能产生影响，因此，注册会计师在审计过程中应予特别关注。

1. 所有权集中于少数个人。小规模企业通常投资主体不多，不少小规模企业还是独资企业，因此，企业的所有权往往集中在少数个人手中。由于企业的利益与投资者的利益密切相关，有些投资者就很可能为了企业或自己的利益而弄虚作假，损害国家或社会利益，如偷税漏税、生产假冒伪劣商品等。

2. 管理人员少，组织结构简单。小规模企业通常管理人员不多，组织结构也简单，中层管理机构也很少。这样，一方面导致业务流转环节少，经济业务比较简单，便于审计工作的开展；另一方面也容易导致职责分工

不明确，管理人员随意决策，增加会计报表出现错误或舞弊的可能性。

3．缺乏成文的内部控制制度。小规模企业内部控制通常比较薄弱或不够健全。有的企业虽然也有一些内部规章制度，但很多都在口头上作些规定，并未形成正式的文件。这样，在实际工作中，执行内部控制就缺乏有章可循的依据，或执行起来多少会打点折扣，有的根本就是形同虚设，这就给错误或舞弊的产生创造了条件。

4．不相容职责分工有限。小规模企业由于人数少，不可能按照内部控制的要求做到详细的职责分工。在很多情况下，一个人要兼任好几项工作，有很多不相容职责也由一个人或一个部门兼任。例如，出纳与会计、记帐与核对、总帐与明细帐、验收与保管等不相容职责均由一人承担，工勤考核与工资造表、工资发放由一个部门甚至由一个人经手等，这样就很可能发生错误或舞弊行为。

5．管理当局凌驾于内部控制之上的可能性很大。小规模企业由于经营管理权集中于少数管理人员身上，管理人员，特别是高层管理人员为了达到某种目的或为了显示其权力，就很可能无视甚至践踏内部控制，从而使内部控制失效。例如，企业负责人要求下属遵循内部控制的有关规定，但他自己本身从来就不遵守内部控制；又如，企业负责人为了掩饰财务状况和经营成果而指使会计人员故意弄虚作假，等等。在这种情况下，企业会计报表出现重大错误或舞弊的可能性就很大。

6．高层管理人员或业主可能支配所有基本经营活动。小规模企业由于所有权被少数投资者所拥有，经营管理权也被少数高层管理人员所掌握，因此，企业的基本经营活动均由其所操纵。这一方面会出现上述管理舞弊的行为，另一方面也容易产生主观武断、盲目决策，导致企业经营损失或失败的情况。

7．经营规模较小，经济业务简单。一方面，由于小规模企业经营规模小、经济业务简单，而导致企业的会计资料少、会计核算简单，对会计人员的要求也低，因此企业会计人员的素质一般也较差，会计核算的质量往往不高，容易出现差错。但另一方面，由于会计资料少、会计核算简单，在会计核算质量较好的情况下，审计程序可以大大简化。

（三）是否接受委托

本公告第六条规定：“注册会计师应当充分了解小规模企业的基本情况，初步评价审计风险，以确定是否接受委托。”

小规模企业虽然经营规模比较小，即使审计结论错误，与大企业相比，注册会计师所遭受的审计风险也小得多，但是，这并不是说注册会计师可以不考虑审计风险。事实上，注册会计师对小规模企业审计，仍然会遭受一定的审计风险。这种审计风险，不仅仅表现在经济损失上，还表现在职业声誉上。因此，注册会计师在接受小规模企业审计委托前，一定要对该企业的基本情况有所了解，分析是否存在较大的审计风险，以确定是否接受委托，而不能拉到篮里就是菜，只要小规模企业提出审计委托，一概予以接受，否则，注册会计师很可能会遭受意想不到的审计风险。

（四）拒绝接受委托的情况

本公告第七条规定：“如果小规模企业会计记录不完整、内部控制不存在或管理人员品行不端，可能导致无法获取充分、适当的审计证据，注册会计师可考虑拒绝接受委托，或解除业务约定。”

根据本条规定，注册会计师可以在以下三种情况下拒绝接受小规模企业的审计委托：

1. 会计记录不完整。会计记录不完整，或者缺少必要的会计数据，就使会计报表得不到充分、完整的反映，同时也使注册会计师无资料可查，搜集不到必要的审计证据，也就不能对会计报表发表审计意见。

2. 内部控制不存在。被审计单位内部控制不存在，或即使存在内部控制，但根本没有遵循，使内部控制失效，这样就可以认为被审计单位内部存在重大错误或舞弊的可能性很大，审计人员遭受审计风险的可能性也很大。

3. 管理人员品行不端。被审计单位管理人员如果品行不正，不讲信誉，总是想弄虚作假，如隐瞒收入、调节利润、偷税漏税、贪污盗窃等，则其会计报表存在重大错误或舞弊的可能性很大，审计风险也很大。

在接受审计委托前，注册会计师对被审计单位进行初步调查时，如果发现以上情况，应考虑拒绝接受审计委托，以避免过高的审计风险。若在接受审计委托后发现以上情况，则可考虑中止审计，解除与被审计单位的审计约定，或发表拒绝表示意见。当然，如果注册会计师认为经过详细审计还是可以有一定的把握将审计风险降低到可接受的程度，而被审计单位也愿意支付追加的审计费用，则可接受审计委托或继续保持审计约定。

（五）审计重要性和审计风险水平的确定

本公告第八条规定：“注册会计师审计小规模企业，应当运用专业判断，合理确定审计重要性和审计风险水平，并可根据实际情况适当简化审计计划。”

对小规模企业进行审计，同样要考虑审计重要性和审计风险。

注册会计师对小规模企业考虑重要性时，不仅要根据其经营规模大小考虑错误的数量标准，还要根据其错误的性质考虑质量因素。当然，数量标准和质量因素也没有统一的规定，而是依赖注册会计师的职业判断。

注册会计师对小规模企业考虑审计风险时，不仅要考虑审计风险产生的可能性，还应考虑审计风险可能导致的后果。一般来说，小规模企业产生审计风险的可能性是比较大的，但其导致的后果与其他企业相比又是比较小的。因此，注册会计师对小规模企业确定的可接受的审计风险，可比一般企业确定的可接受的审计风险高一些，这样可以简化一点审计程序。

由于小规模企业经营规模较小，对其重要性和审计风险的判断也较一般企业宽松，因此，审计的工作量相对也较小，这样，编制的审计计划就可适当简化，而不必像其他企业那样全面、详尽，以进一步提高审计效率。

（六）同时提供审计业务和会计服务、会计咨询业务本公告第九条规定：“会计师事务所可同时承接同一小规模企业的审计业务和会计咨询、会计服务业务，但应达到以下要求：

1. 执行审计业务的注册会计师不能承办影响其独立、客观、公正地发表审计意见的会计咨询、会计服务业务；

2. 注册会计师为企业提出建议时，不应代替企业作出决策或认同某些业务的执行。”

在很多情况下，小规模企业会向会计师事务所提出为其提供会计服务、会计咨询业务的要求，如为其设计会计制度、提供会计咨询、培训会计人员、编制税务报告，直至编制会计报表、代理记账等。会计师事务所

为小规模企业提供上述业务是符合双方利益的。对小规模企业来说，委托会计师事务所为其提供会计服务、会计咨询业务，不仅可以为其解决业务上的疑难问题，还能进一步提高管理水平和人员素质，提高会计信息的真实性、可靠性，有利于经营决策。对会计师事务所来说，不仅可以拓展业务范围、增加业务收入，特别是在提供业务的同时，还能使注册会计师进一步了解企业的业务性质、内部管理状况、帐务处理程序，以及增进注册会计师与企业之间的沟通与了解。这对降低审计业务的风险、提高审计效率具有重要意义。因此，国外普遍对小规模企业提供会计服务、会计咨询业务持鼓励态度。但同时，对会计师事务所为小规模企业同时提供审计业务和会计服务、会计咨询业务提出了一些限制条件。

澳大利亚《职业道德守则》并不禁止注册会计师同时提供审计业务和会计服务、会计咨询业务，但为了保证审计的独立性和客观性，要求：

1. 提供会计服务、会计咨询业务的注册会计师在执行审计业务时，必须正直、诚实、客观。

2. 对于自己编制的会计报表时，注册会计师必须按照《审计准则公告》和《审计实务公告》的要求进行审查，不得减少必要的审计程序。

3. 管理当局应对会计报表的真实性、合法性负责，注册会计师应向管理当局获取对会计报表承担责任的书面声明。

4. 在对客户提供管理咨询业务时，注册会计师不得代替客户作出决策或代理客户执行业务。例如，以客户的名义出具和签署支票等。

5. 为谨慎起见，执行审计业务的注册会计师最好不再提供会计服务业务，以做到形式上的独立。

本公告根据我国的具体情况，规定会计师事务所可以同时提供审计业务和会计服务、会计咨询业务，但又作了以下两条限制：

1. “执行审计业务的注册会计师不能承办影响其独立、客观、公正地发表审计意见的会计咨询、会计服务业务。”这一限制是符合《中国注册会计师独立审计基本准则》和《中国注册会计师职业道德基本准则》的。

《中国注册会计师独立审计基本准则》第六条规定：“注册会计师应当遵守职业道德规范，恪守独立、客观、公正的原则，并以应有的职业谨慎态度执行审计业务、发表审计意见。”《中国注册会计师职业道德基本准则》第六条规定：“会计师事务所如与客户存在可能损害独立性的利害关系，不得承接其委托的审计或其他鉴证业务。”第七条规定：“执行审计或其他鉴证业务的注册会计师如与客户存在可能损害独立性的利害关系，应当向所在会计师事务所声明，并实行回避。”第八条规定：“注册会计师不得兼营或兼任与其执行的审计或其他鉴证业务不相容的其他业务或职务。”

根据以上规定，注册会计师对小规模企业执行审计业务，如果存在有可能影响其客观、公正地发表审计意见的情况，就应该回避，不得再提供会计咨询、会计服务业务。例如，下列情况不应再由同一注册会计师执行审计业务：

- (1) 为客户提供会计咨询或担任客户的会计顾问；
- (2) 为客户提供税务咨询或编制税务报告；
- (3) 为客户记帐或编制会计报表。

但如果提供的会计咨询或会计服务业务对客观、公正地发表审计意见

没有影响，注册会计师可不必回避。例如，注册会计师为客户设计会计制度、培训会计人员，曾在以前年度为客户提供过会计咨询业务等。

2.“注册会计师为企业提出建议时，不应代替企业作出决策或认同某些业务的执行。”这一规定主要是为了明确注册会计师与客户双方的责任，并保证审计业务的独立性。

注册会计师为客户提供会计咨询、会计服务业务时，发现客户内部管理或经济业务存在问题，应该向客户管理当局提出改进建议。但是，这种改进建议仅仅是供管理当局参考，注册会计师不得强行要求客户遵照执行，客户也不得要求注册会计师为其作出经营决策。如果客户采纳了注册会计师的建议而最终未达到既定的目的，也不能追究注册会计师的责任。注册会计师为企业提出建议后，不得代替企业执行建议，如代企业编制会计分录并登记入帐；也不得被视为认同某些业务的执行，如建议赊销应经专人审核和批准，但这本身并不是指定某人可以担任此职，也不是只要经专人审核和批准，就不再审查了。

四、关于“对内部控制的特殊考虑”的说明

（一）内部控制的了解

本公告第十条规定：“注册会计师审计小规模企业会计报表时，应适当了解内部控制，以确定可否信赖。必要时，注册会计师可要求其以书面形式对相关内部控制作出说明。”

小规模企业虽然内部控制比较简单，有的甚至不存在或失效，在实质性测试时并不一定能予以信赖，但注册会计师仍应对小规模企业的内部控制进行了解。这是因为：

1. 只有通过了解内部控制才能知道内部控制是否有效，是否能予信赖。如未经了解就决定不予依赖内部控制，很可能会多做许多无谓的工作，降低审计效率；反之，若未经了解就决定依赖内部控制，则很可能会遗漏某些重大错误或舞弊，增加审计风险。

2. 即使知道企业的内部控制不能予以信赖，注册会计师也应该对内部控制进行了解。因为只有了解了内部控制，才能知道内部控制究竟在哪些方面存在缺陷，应该如何改进。这样，不仅有利于降低本次审计的风险，也有利于以后进行审计。

本条规定中的“必要时”，可以包括以下情况：

1. 企业的内部控制比较复杂、难以理解，注册会计师要求其作出解释；

2. 注册会计师对企业内部控制的健全性比较满意，但对其有效性有极大怀疑，为明确其应承担的会计责任，要求其对内部控制的健全性和有效性作出声明；

3. 注册会计师准备在审计程序中依赖内部控制，为了降低审计风险、减轻审计责任，可以要求作出说明。

如果注册会计师决定要求企业对内部控制作出说明，最好以书面形式表述，这样不仅更为严肃、庄重，也为以后解决可能出现的责任纠纷提供了依据。

（二）符合性测试

本公告第十一条规定：“小规模企业的内部控制通常比较薄弱，控制风险较高，注册会计师可考虑不对其进行符合性测试。”

对小规模企业执行会计报表审计，注册会计师可以根据具体情况采用

以下两种审计策略：

1. 依赖内部控制并进行符合性测试，以此减少实质性测试的程度；
2. 不依赖或较少依赖内部控制，直接实施详细的实质性测试。

但是，根据前述的小规模企业的特点，其内部控制不存在或失效的可能性比较大，控制风险比较高，因此，注册会计师一般采用第二种审计策略，以降低审计风险，提高审计效率。假如注册会计师准备采用第一种策略，在实施了符合性测试后，很可能发现内部控制并不能予以信赖，最后还是要实施详细的实质性测试，这样符合性测试就徒劳无功，白白浪费了时间和精力。

（三）对内部控制的专门审核

本公告第十二条规定：“注册会计师如未对特定内部控制实施符合性测试，而委托人要求对其进行专门审核，可考虑与委托人另行签订业务约定书。”

小规模企业由于内部控制通常比较薄弱，经营管理方面出现的问题可能较多，内部职工也有可能发生盗窃企业财产物资的行为，因此，管理当局在委托注册会计师对其会计报表进行审计时，很可能同时要求注册会计师对有关内部控制问题进行审查，以揭示错误和舞弊，提高经营效率。在这种情况下，注册会计师如果准备依赖内部控制，在对相关内部控制进行符合性测试时，可以特别关注委托人提出的要求，看是否存在错误和舞弊。但是，如果注册会计师不准备依赖内部控制，即不对相关内部控制进行符合性测试，就不应满足委托人的要求。因为注册会计师的审计目标主要是对委托人的会计报表发表意见，而不是查错防弊。如果委托人坚持要求注册会计师对相关内部控制进行专门审核，注册会计师可考虑与委托人另行签订业务约定书，作为另一个委托项目处理，与本次审计项目无关。

五、关于“对实质性测试的特殊考虑”的说明

（一）实质性测试的总体要求

本公告第十三条规定：“注册会计师进行实质性测试时，应当按照独立审计准则的要求实施必要的审计程序，但可根据具体情况予以适当简化。”

对小规模企业执行会计报表审计，就是对其会计报表的真实性、公允性和一贯性发表审计意见，因此，就应按照独立审计准则的要求实施必要的审计程序。例如，会计报表中显示有较多数量的存货，就应进行盘点；有较大金额的应收帐款，就应进行函证，等等。但是，有些小规模企业情况可能比较特殊，一般企业所需的审计程序可能并不需要采用，这时，注册会计师就可适当简化审计程序。例如，有些小规模企业对外往来的帐款很少，这时就可不必再采用函证的审计程序；而如果小规模企业没多少存货，也可不必进行盘点，这样可以提高审计效率，而审计风险也不会很高。

（二）审计风险与实质性测试的关系

本公告第十四条规定：“小规模企业的固有风险和控制风险通常较高，注册会计师一般应主要或全部依赖实质性测试程序获取审计证据，以将检查风险降低至可接受的水平。”

一般情况下，由于小规模企业具有前述的特点，会计报表中本身存在重大错误的可能性较大，即固有风险较高，而内部控制预防或觉察重大错误的可能性也较小，即控制风险较高，因此，注册会计师在对小规模企业

会计报表进行实质性测试时，通常主要采用实质性测试程序，而不是较多的依赖符合性测试程序。如果小规模企业内部控制不存在或有效性很差，可全部依赖实质性测试。这样就能获取更多的审计证据，较有把握地发现会计报表中存在的重大错误，从而把检查风险降低到可以接受的水平。

但是，这也不是说在任何时候都是主要依赖实质性测试。如果小规模企业内部控制比较健全、完善，哪怕是某类业务内部控制比较完善，注册会计师准备依赖内部控制，就可对这些内部控制进行符合性测试，并根据测试的结果确定是否对这些业务减少实质性测试。

（三）实质性测试的方法

本公告第十五条规定：“注册会计师进行实质性测试时，应当考虑成本与效益原则，采用以下方法，以有效地获取审计证据：

- （一）对会计报表项目，特别是对损益表项目进行分析性复核；
- （二）对帐户余额，特别是对重要帐户的余额进行测试；
- （三）对重要交易或事项进行测试。”

小规模企业的业务特点不同于大中型企业，因此审计时获取审计证据的策略也有所不同。从成本效益的原则出发，最有效的审计证据的来源依次从以下方面取得：

1．对会计报表项目，特别是对损益表项目进行分析性复核。会计报表综合反映了企业的财务状况、经营成果和资金变动状况。首先分析会计报表项目，有助于注册会计师从有关会计数据中觉察其中可能存在的问题，从而发现审计的线索，深入追查，最终揭示问题的实质，这样就提高了审计的效率和效果。小规模企业经营规模较小，如果会计报表中存在重大问题，很容易在会计报表中体现出来。实务中，小规模企业存在的重大问题大多是夸大成本费用、隐瞒利润、偷漏税金等，而这些问题最可能影响损益表，因此，如重点分析损益表，就很可能发现这些问题。例如，某小规模企业损益表中收入、成本、费用和利润等项目，以及根据这些项目计算的有关指标（如毛利率、销售利润率、成本降低率等）与以前相比有较大波动，则很可能存在调节利润、偷税漏税的问题。

2．对帐户余额，特别是对重要帐户的余额进行测试。帐户余额反映了资产、负债或权益的分布状况。通过对会计报表项目的分析，有关问题的线索已经出现，接下来就应审查有关帐户，必要时追查有关原始凭证，就可查明问题的实质。在无审计线索的情况下，也应对帐户余额，特别是对重要帐户余额进行审查。因为帐户余额是构成会计报表的基础，重要帐户余额更是对会计报表有重大影响，如果发现或排除了其中存在的重大问题，就大大降低了审计风险。

3．对重要交易或事项进行测试。重要交易或事项对会计报表也有重大影响，因此注册会计师同样应予关注。由于企业发生的交易或事项很多，重要的交易或事项往往比较复杂，因此，如无审计线索的话，审查起来比较费时费力。审计实务中，注册会计师一般应先采取以上两种方法搜集审计证据，根据以上审查所取得的线索再测试相关交易或事项。如以上方法仍未取得审计线索，还可再对重要交易或事项进行测试，以最终确定会计报表中是否存在重大问题。

（四）应特别关注的情况

本公告第十六条规定：“注册会计师进行实质性测试时，应当特别关

注可能导致小规模企业会计报表产生重大错报或漏报的下列情况：

- （一）为减少纳税等目的而低估收入或高估费用；
- （二）将私人费用在企业列支；
- （三）业主或管理人员因解决个人财务问题等而从企业谋取不当利益；
- （四）因对外筹资等需要而粉饰财务状况和经营成果；
- （五）管理人员从企业获得的经济利益与其承担的责任及企业经营规模不相称；
- （六）管理人员获得的经济利益取决于企业经营成果的大小。”

一般企业存在的问题，小规模企业通常也会存在，但下列问题在小规模企业中，常常更为突出，因此，注册会计师在审计过程中应予特别注意：

1．为减少纳税等目的而低估收入或高估费用。小规模企业为了增加自己的收益，常常会损害国家的利益，偷税漏税。为此，它们会通过低估或隐瞒收入、高估或虚增成本费用等手法来达到少交销售税和所得税的目的。因此，注册会计师在审计时应特别关注有无低估收入或高估费用的情况。

2．将私人费用在企业列支。小规模企业通常由于内部控制比较薄弱、管理比较混乱，管理人员很可能依仗权力，将一些个人费用拿到企业来报销。有的小规模企业属私营性质，生活费用与企业经营费用不分，将生活上的开支也列入企业费用，这样就夸大了企业的支出，最终偷漏了税金。

3．业主或管理人员因解决个人财务问题等而从企业谋取不当利益。有些小规模企业的业主或管理人员，常常会因个人财务问题而向企业谋取不当利益。例如，动用企业的资金为自己炒作股票；在自己手头紧张时，向企业借用资金满足个人需要；在企业长期欠款而不予归还，等等。这些行为显然损害了企业的利益，最终也会损害国家的利益。

4．因对外筹资等需要而粉饰财务状况和经营成果。小规模企业有时也会因种种需要而夸大财务状况和经营成果。例如，企业为了获得银行的贷款而夸大偿债能力；在被别的企业收买或兼并时，为了增加讨价还价的筹码而夸大资产价值；在对外投资时，为了提高投资价值而高估资产帐面价值，等等。这些都粉饰了会计报表。

5．管理人员从企业获得的经济利益与其承担的责任及企业经营规模不相称。小规模企业一般经营规模较小，其管理人员的经济收入相对来说也不会很多。但有些小规模企业的管理当局为了自己的利益，往往不恰当地过高地扩大管理人员的经济收入，如给管理人员定过高的工资标准，或发放过多的奖金等，这样势必会大大增加企业的费用支出，最终损害了国家的利益。在企业的所有权与经营权分离的情况下，这种情况更容易出现。

6．管理人员获得的经济利益取决于企业经营成果的大小。有些小规模企业，其管理人员的工资、奖金或年终的收入是与企业的经营成果挂钩的。例如，按照利润的一定百分比作为确定全年薪金的依据，或者只要缴纳一定基数的利润，剩余的都归经营者所有等。在现实工作中，很多所有权与经营权分离、实行承包制的小规模企业，均有这种情况。在这样的分配形式下，由于利益驱动，企业管理当局很可能会夸大经营成果，以获取更多的个人经济利益。

六、关于“附则”的说明

（一）解释权

《小规模企业审计实务公告》第十七条规定：“本公告由中国注册会计师协会负责解释。”

（二）实施时间

《小规模企业审计实务公告》第十八条规定：“本公告自 1997 年 1 月 1 日起施行。”

《独立审计实务公告第 4 号 ——盈利预测审核》释义

一、关于《盈利预测审核实务公告》的一般说明

（一）盈利预测审核业务的特点

根据《股票发行与交易管理暂行条例》等法规，申请公开发行股票的公司要上报经注册会计师审核并出具审核意见的公司下一年度的盈利预测文件。就是说，申请公开发行股票的公司，不仅要对其下一年度的经营成果进行预测，还要聘请注册会计师对这一预测进行审核。

盈利预测是拟发行股票公司管理当局编制的，作为确定股票上市后股票走势的重要依据，也是投资者决定是否长期持有股票的依据，应当由具有独立性的注册会计师对其进行公正的评价。注册会计师对盈利预测的审核，也就是对被审核单位盈利预测所依据的基本假设、选用的会计政策及其编制基础进行审核，并发表审核意见，其特点主要有：

1．难度大。注册会计师的盈利预测审核业务是有法律依据的，而管理当局编制盈利预测既没有法定要求，又没有编制标准，因此，注册会计师对盈利预测进行审核时便没有衡量的标准。这是我国注册会计师盈利预测审核业务的一大特点。在国外，盈利预测的编制是有标准和要求的，就像会计报表的编制有会计准则作为标准和要求一样，而我国在会计准则的制定方面，尚未有盈利预测编制的标准和要求。

2．风险高。由于盈利预测本身固有的不确定性，且又带着管理当局较大成分的主观判断，而注册会计师只是会计、审计方面的专家，不是企业经营管理方面的专家，使得注册会计师审核业务的难度加大，发表审核意见的风险更高。

3．责任重。由于盈利预测在确定股票发行价格中的地位，以及人们混淆了注册会计师的盈利预测审核意见和会计报表审计意见的内涵，以为有了审核意见就能保证所预测的经营成果能够实现，就像审计意见可以保证会计报表的反映是公允的那样，因此，一旦预测的经营成果未能实现，并有较大的偏差时，就把责任算到注册会计师头上。其实这是不公平的，因为盈利预测是对未来经营成果的预计和测算，有极大的不确定性，注册会计师是不能保证其可实现的程度的，而只能对盈利预测所依据的基本假设、选用的会计政策及其编制基础进行审核和评价。

（二）《盈利预测审核实务公告》的基本框架与规范内容

本公告共分 5 章 29 条。

第一章为“总则”（第一条至第三条），主要阐明制定本公告的目的和依据、有关盈利预测审核的定义以及本公告适用的范围。

第二章为“一般原则”（第四条至第九条），主要阐述了盈利预测的审核目的和审核范围。

第三章为“审核程序”（第十条至第十九条），主要说明了注册会计师执行盈利预测审核业务时，如何对盈利预测所依据的基本假设、选用的会计政策及其编制基础等进行审核和评价。

第四章为“审核报告”（第二十条至第二十七条），主要规范了注册会计师审核报告的内容、格式及其编制。

第五章为“附则”（第二十八条和第二十九条），主要说明本公告的解释权与生效日期。

二、关于“总则”的说明

（一）制定《盈利预测审核实务公告》的依据和目的

本公告第一条规定：“为了规范注册会计师执行盈利预测审核业务，明确工作要求，保证执业质量，根据《独立审计基本准则》，制定本公告。”这一规定明确指出了制定《盈利预测审核实务公告》的依据和目的。

1．制定的依据。本公告第一条开宗明义，《盈利预测审核实务公告》是根据《独立审计基本准则》制定的。《中国注册会计师独立审计准则序言》明确指出，中国独立审计准则体系由三个层次组成：(1)独立审计基本准则；(2)独立审计具体准则与独立审计实务公告；(3)执业规范指南。其中，《独立审计基本准则》是中国独立审计准则的总纲；是对注册会计师专业胜任能力、执业行为的基本规范；是制定独立审计具体准则、实务公告和执业规范指南的基本依据。

2．制定的目的。《盈利预测审核实务公告》是为了规范注册会计师执行盈利预测审核业务，明确工作要求，保证执业质量而制定的。在我国，法律、法规一般只对申请公开发行股票的公司要求提供盈利预测，而对于编制盈利预测的要求、方法等没有进行规定和指导，造成编制盈利预测没有规矩可循。但是，注册会计师对审核盈利预测有不可推卸的责任，因此，规范盈利预测审核业务、保证执业质量就是我们制定本公告的根本目的。

（二）有关的定义

1．盈利预测。本公告所称盈利预测，是指被审核单位对未来会计期间的经营成果所做的预计和测算。未来会计期间是指资产负债表日后的一段时间，在实际操作中，一般至少要求是一个完整的会计年度。预计和测算包括编制者根据以往的经营情况和未来的发展计划对未来经营成果进行判断、估计和测算。

2．盈利预测审核。本公告所称盈利预测审核，是指注册会计师接受委托，对被审核单位盈利预测进行审查与复核，并发表审核意见。审查与复核指的是注册会计师根据被审核单位提供的盈利预测，对其编制所依据的基本假设、所选用的会计政策和编制基础进行审查、评价、复算和核对等，从而得出审核结论，发表审核意见。需要指出的是，我们使用“审核”，而不是使用“审阅”或其他用词，主要出于以下两点：(1)这是法定用词，《股票发行与交易管理暂行条例》等法规使用“审核”一词；(2)不管是使用“审核”，还是“审阅”或其他用词，本公告所规定的审核程序均是注册会计师执行此项业务的最基本要求。

3．被审核单位。本公告所称被审核单位，是指负责编制盈利预测并接受注册会计师审核的企业或其他单位。根据公司法的规定，股份有限公司（公开发行股票的公司均为股份有限公司）是企业法人，因此，被审核单位一般是企业单位。

（三）本公告的适用范围

本公告主要规范注册会计师执行盈利预测审核业务，对企业单位（特别是申请公开发行股票的公司）的盈利预测进行审核并发表审核意见。对于注册会计师从事非盈利预测（其他财务预测）的审核业务，也应当参照本公告办理，除非法律、法规有特定的要求。正如本公告第三条规定的那

样：“注册会计师执行其他财务预测审核业务，除有特定要求者外，应当参照本公告办理。”

三、关于“一般原则”的说明

（一）注册会计师的责任和被审核单位的责任

本公告第四条规定：“按照本公告的要求出具盈利预测审核报告，并保证其真实性、合法性，是注册会计师的审核责任；合理编制并充分披露盈利预测是被审核单位的责任。”

1. 注册会计师的审核责任。本公告规定，注册会计师有责任保证所出具的盈利预测审核报告是真实的和合法的。审核报告的真实性的指审核报告应如实反映注册会计师的审核范围、审核依据、已实施的主要审核程序和应发表的审核意见。审核报告的合法性是指审核报告的编制和签发必须符合《中华人民共和国注册会计师法》和本公告的规定。

2. 被审核单位的责任。一般地说，被审核单位应当负责编制盈利预测，并保证编制盈利预测所依据的基本假设的合理性并已充分披露，保证所选用的会计政策的正确性并与实际采用的相关会计政策一致，同时保证编制基础是恰当的并已按确定的编制基础进行编制。这些都是被审核单位管理当局的责任，注册会计师的审核并不能免除被审核单位的这些责任。

（二）盈利预测审核的目的

本公告第五条规定：“注册会计师进行盈利预测审核的目的，是对被审核单位盈利预测所依据的基本假设、选用的会计政策及其编制基础进行审核，并发表审核意见。”

1. 对基本假设进行审核。注册会计师审核盈利预测的第一个目的，是要对被审核单位编制盈利预测所依据的基本假设进行审核，以判定被审核单位是否已充分披露这些基本假设，并且寻找有无证据表明这些基本假设是不合理的。这里所说的假设是指被审核单位在有关的经济、商业、市场、金融和其他条件下预期开展经营活动的假设，以及被审核单位的假定状况。

2. 对选用的会计政策进行审核。注册会计师审核盈利预测的第二个目的，是对被审核单位编制盈利预测时所选用的会计政策进行审核，以判定所选用的会计政策是否与已审计的会计报表所采用的会计政策一致。“会计政策”是指被审核单位管理当局认为适合于本企业情况，并最能公允地反映企业经营成果和财务状况，而被选择并一贯使用的会计原则。

3. 对编制基础进行审核。注册会计师审核盈利预测的第三个目的，是要对被审核单位盈利预测的编制基础进行审核。盈利预测的编制基础就是经注册会计师审定的被审核单位的会计报表及其下一年度的生产经营计划、投资计划等。注册会计师进行盈利预测审核，就是要判定被审核单位是否按照确定的编制基础编制盈利预测。

4. 发表审核意见。这是注册会计师执行盈利预测审核业务的最终目的。注册会计师按照本公告要求，实施必要的审核程序，对被审核单位盈利预测所依据的基本假设、选用的会计政策及其编制基础进行审核后，就可以对这些方面发表意见。

（三）注册会计师的职业谨慎态度

注册会计师在执行盈利预测审核业务时，应保持必要的职业谨慎态度，这在本公告第六条和第七条中有明确规定。

本公告第六条规定：“盈利预测具有固有的不确定性，不能避免主观判断，注册会计师不应就预测结果的可实现程度作出保证。”由于盈利预测是人们对未来的经营成果所做的预计和测算，在很大程度上受到主观判断的影响，并且所涉及的是尚未发生或者可能不会发生的事项，按照企业性质和盈利预测所覆盖的期间，该事项是否发生具有很大的不确定性，因此，注册会计师不能采用在会计报表（该会计报表反映的是已完成会计期间的经营成果）审计中所用的方法来证实盈利预测，注册会计师也就不能对预测结果能否实现发表意见。

本公告第七条规定：“在接受委托前，注册会计师应当与委托人商谈盈利预测审核的目的与范围，双方的责任、义务，并考虑自身的能力和能否保持独立性，以确定是否接受委托。

注册会计师如认为盈利预测所依据的基本假设明显不切实际，或所作预测将偏离原定的使用目的，应当明确告知被审核单位予以纠正。被审核单位坚持不改的，注册会计师应当拒绝接受委托或解除业务约定。”这一条的规定已经非常明了，就是要求注册会计师随时保持着必要的职业谨慎态度。

（四）盈利预测审核的范围

根据本公告第八条和第九条的规定，盈利预测审核的范围是根据有关法规的规定以及业务约定书的要求来确定的。

审核的范围除了包括盈利预测所依据的基本假设、选用的会计政策及其编制基础外，还应包括影响注册会计师审核范围的因素和影响被审核单位未来经营成果的关键因素。

注册会计师对盈利预测审核的范围，首先是被审核单位编制盈利预测所依据的基本假设、所选用的会计政策以及盈利预测的编制基础（这些基本假设、会计政策和编制基础我们在前面已经作了解释和说明），其次还必须考虑以下两方面的因素：

1．影响注册会计师审核范围的因素，包括以下四项：(1) 被审核单位管理当局编制盈利预测的经验与能力；(2) 被审核单位编制盈利预测的程序；(3) 盈利预测的目的；(4) 盈利预测期间的长短。

2．影响被审核单位未来经营成果的关键因素，主要包括：(1) 被审核单位的历史背景、行业性质、生产经营方式、市场竞争能力、有关法律法规及会计政策的特殊要求；(2) 被审核单位产品或劳务的市场占有率及营销计划；(3) 被审核单位生产经营所需要的人、财、物等资源的供应情况和成本水平；(4) 被审核单位以前年度的经营成果及发展趋势；(5) 宏观经济的影响。

四、关于“审核程序”的说明

注册会计师对盈利预测的审核，首先应了解盈利预测有关情况，然后获取盈利预测有关的资料，最后对所了解的情况和获取的资料进行研究和评价。

（一）了解有关情况、制定审核程序

本公告第十条规定：“注册会计师执行盈利预测审核业务，应当在充分了解被审核单位有关情况的基础上，制定审核程序，对审核工作作出合理安排，并根据审核过程中情况的变化，予以修改和补充。”

1．了解有关情况。注册会计师需要了解被审核单位的情况，主要包括

被审核单位的行业性质和历史背景，并涉及如下事项，如被审核单位的主要产品、市场竞争能力和市场占有率、营销计划，被审核单位生产经营所需的人、财、物等资源的供应情况和成本水平，以前年度的经营成果和发展趋势，等等。这些基本情况对被审核单位未来经营成果有着重要的影响，注册会计师要有充分的了解，为对被审核单位编制的盈利预测进行研究和评价工作打下基础。

2. 制定审核程序。即对审核工作作出计划，包括审核的程序和方法、应当搜集的资料、审核过程中应当注意的事项和需要考虑的因素，等等。并在执行审核业务过程中根据实际情况及其变化，进行必要的修改和补充。

（二）获取有关资料

注册会计师执行盈利预测审核程序时，应当获取被审核单位编制盈利预测所依据的基本假设的书面文件及基本假设的相关资料、有关盈利预测的声明书等。这在本公告第十一条、第十三条和第十七条有相应的规定。有关盈利预测的声明书是由被审核单位董事会作出的，关于盈利预测是在确定的基本假设基础上编制的、董事会对盈利预测负全部责任等方面的声明。

（三）进行研究和评价

注册会计师在充分了解有关情况并取得有关资料以后，应当对这些情况和资料进行研究和评价，并根据制定的审核程序实施盈利预测审核。注册会计师的审核程序主要有以下方面：

1. 对基本假设的审核，在本公告第十一条至第十五条中有明确规定。

第一，要检查编制盈利预测所依据的基本假设是否与所说的一致。注册会计师在进行审核时，应当获取被审核单位关于盈利预测基本假设的书面文件。这些书面文件列明了编制盈利预测应当依据的基本假设，注册会计师要检查被审核单位是否依据确定的基本假设来编制盈利预测，所依据的基本假设是否与书面文件所说的一致。

第二，要检查这些基本假设是否有合理的支持证据。任何假设都有一定的支持证据，虽然我们不能从正面断定哪些假设是合理的，但只要没有发现任何证据表明那些假设是不合理的，我们就可以认为这些假设有合理的支持证据。如果发现有任何证据表明某些假设是不合理的，注册会计师应当建议被审核单位放弃这些假设，重新考虑其他假设，按照新的假设重新编制盈利预测。

第三，对基本假设所依据的资料进行检查。注册会计师在对基本假设进行审核时，应当获取盈利预测基本假设所依据的有关资料，并执行以下检查工作：(1) 各项假设是否确实以有关资料为依据；(2) 建立假设所依据的资料是否存在不合理因素；(3) 建立假设的过程是否合理。

第四，对某些假设应特别关注。注册会计师在判断盈利预测是否运用了不合理的假设时，应当特别关注以下假设：(1) 对盈利预测结果有重大影响的。如新建重大项目能如期投产并带来效益的假设，一旦不能如期投产，则直接影响未来经营成果的实现。(2) 特别容易受关键因素变动影响的。这里所说的关键因素是指本公告第九条所规定的和前面有关审核范围所阐述的关键因素。(3) 偏离历史趋势的。就是盈利预测所依据的假设与过去的实际情况不一致或完全相反。(4) 具有高度不确定性的。如假设宏观经济环境

不变，事实上很难确定。

第五，注册会计师虽然有责任在执行盈利预测审核业务时，对基本假设进行审核，却没有责任专门就盈利预测的基本假设发表审核意见、作出审核报告。同时注册会计师也不宜评价超越其专长范围的假设。

2. 对所选用的会计政策及编制基础进行审核，在本公告第十六条有明确的规定。

在对所选用的会计政策及编制基础进行研究和评价前，注册会计师应当了解盈利预测的过程和以前盈利预测的实现程度，然后实施以下程序：

(1) 分析和评价经营业务的稳定性及其发展趋势。这需要从国内外经济形势、本行业的业务性质和发展趋势以及被审核单位在本行业的地位等方面来考虑。

(2) 核实盈利预测的支持证据是否充分。

(3) 审查盈利预测选用的会计政策与实际采用的相关会计政策是否一致。实际采用的相关会计政策是指已审计的会计报表所采用的会计政策，注册会计师要检查盈利预测选用的会计政策是否与它们相一致。

(4) 核实盈利预测的计算方法是否适当。

(四) 审核业务的记录与复核

有关注册会计师盈利预测审核业务的工作底稿及其复核，在本公告第十八条和第十九条中有规定。

第十八条规定：“注册会计师应当将盈利预测审核业务的执行过程及结果记录于审核工作底稿，并进行必要的复核。”

第十九条规定，审核工作底稿一般应包括：盈利预测依据的基本假设、选用的会计政策及其编制基础等、审核业务约定书、审核计划、被审核单位编制的盈利预测表、盈利预测基本假设的评价记录、盈利预测所选用会计政策的审查记录、盈利预测计算方法的审查记录、被审核单位管理当局声明书、审核工作总结、审核报告以及与盈利预测审核有关的其他资料。

盈利预测的审核应当由具有较丰富经验的注册会计师来执行，并应由更具经验的注册会计师来进行复核。

五、关于“审核报告”的说明

(一) 审核意见的形成和审核报告的出具

本公告第二十条规定：“注册会计师应当在实施必要的审核程序后，以经过核实的证据为依据，形成审核意见，出具审核报告。”注册会计师要出具审核报告，必须完成以下工作：

1. 实施必要的审核程序。必要的审核程序正如前面所述，就是了解盈利预测有关情况、获取盈利预测有关的资料、并对所了解的情况和获取的资料进行研究和评价。

2. 核实所取得的证据。对在实施审核程序过程中获取的有关证据，要核实这些证据的真实性，并核实这些证据是否能够和足够支持审核意见的发表。

3. 形成审核意见。在实施必要的审核程序后，根据经过核实的证据，注册会计师就可以发表审核意见、出具审核报告。

注册会计师发表的审核意见，是指对以下方面发表意见：(1) 盈利预测依据的基本假设是否已充分披露，是否有证据表明这些基本假设是不合理的；(2) 盈利预测选用的会计政策与实际采用的相关会计政策是否一致；(3)

盈利预测是否按确定的编制基础编制。

4. 根据审核意见，出具盈利预测审核报告。

（二）审核报告的基本内容

根据本公告第二十一条的规定，审核报告的基本内容包括六个要素：

1. 标题。标题统一规范为“盈利预测审核报告”。
2. 收件人。指审核业务的委托人，审核报告中应当载明收件人的全称。
3. 范围段。
4. 意见段。
5. 签章和会计师事务所地址。
6. 报告日期。

以上六个要素为审核报告的基本内容，除此以外，一般还应有附件。审核报告的附件包括被审核单位编制的“盈利预测表”和“盈利预测的基本假设和编制基础”以及注册会计师认为必要的其他条件。

（三）审核报告“范围段”的内容

本公告第二十四条规定：“审核报告的范围段应当说明以下内容：(1) 审核范围；(2) 被审核单位对盈利预测的责任和注册会计师的审核责任；(3) 审核依据，即《独立审计实务公告第4号——盈利预测审核》；(4) 已实施的主要审核程序。”

1. 审核范围，是指被审核单位编制的盈利预测及其所依据的基本假设、选用的会计原则和编制基础。

2. 被审核单位对盈利预测的责任和注册会计师的审核责任，我们在关于“一般原则”的说明中已作了阐述。

3. 审核依据，就是根据什么来进行盈利预测审核，这个依据就是本公告。

4. 已实施的主要审核程序，在关于“审核程序”的说明中已作了描述。

（四）审核报告“意见段”的内容

审核报告“意见段”应明确说明注册会计师关于盈利预测的审核意见，注册会计师发表什么样的审核意见，我们在前面的“审核意见的形式”中已作了阐述。

（五）关于审核报告的“说明段”

本公告第二十五条最后规定，注册会计师与被审核单位在上述方面（指发表审核意见的三个方面）存在异议，且无法协商一致时，应当在意见段之后增列说明段予以反映。

（六）关于审核报告的签章

盈利预测审核报告应当由注册会计师签名、盖章，一般应由两名以上注册会计师签章，并且加盖会计师事务所公章，同时还应在审核报告中标明会计师事务所的地址。

（七）关于审核报告的日期

本公告第二十七条规定：“报告日期是指注册会计师完成外勤审核工作的日期。审核报告日期不应早于被审核单位管理当局确认和签署盈利预测的日期。”

（八）审核报告范例附后

六、关于“附则”的说明

本公告第二十八条和第二十九条分别对本公告的解释权和施行日期作

了规定。解释权属中国注册会计师协会 施行日期自 1997 年 1 月 1 日开始。
[盈利预测审核报告范例]

审核报告

核字（ ）号

ABC 股份有限公司全体股东：

我们对 ABC 股份有限公司（以下简称“贵公司”）19××年度的盈利预测所依据的基本假设、选用的会计政策及其编制基础进行了审核。贵公司董事会对盈利预测的基本假设、选用的会计政策及其编制基础须承担全部责任。我们的责任是对它们发表审核意见。我们的审核是根据《独立审计实务公告第 4 号——盈利预测审核》进行的，并实施了必要的审核程序。

我们认为，上述盈利预测所依据的基本假设已充分披露，没有证据表明这些假设是不合理的；盈利预测已按照确定的编制基础编制，所选用的会计政策与贵公司实际采用的相关会计政策一致。

附件 1．ABC 股份有限公司 19××年度盈利预测表

2．ABC 股份有限公司 19××年度盈利预测的编制基础和基本假设

会计师事务所（公章）
（地址）

注册会计师（签名、盖章）
19 年 月 日

附件 2．

ABC 股份有限公司 盈利预测编制的基础和假设

一、编制基础：

董事会参照本公司 19××年度业经中国注册会计师审定的会计报表及本公司 19××年度的生产经营计划、投资计划等，编制了本公司 19××年度的盈利预测；编制该盈利预测所依据的会计政策在各重要方面均与本公司实际采用的会计政策一致。

二、基本假设：

- 1．国家现行的方针政策无重大改变；
- 2．国家现行的利率、汇率等无重大改变；
- 3．本公司所在地区的社会经济环境无重大改变；
- 4．本公司目前执行的税赋、税率政策不变；
- 5．本公司计划的投资项目能如期完成，投入生产；
- 6．无其他人力不可抗拒因素造成的重大不利影响。

ABC 股份有限公司
董事会
19 年 月 日

《中国注册会计师职业道德基本准则》释义

一、关于《职业道德基本准则》的一般说明

（一）《职业道德基本准则》的意义与作用

注册会计师的职业道德是指注册会计师的职业品德、职业纪律、执业能力及职业责任等的总称。职业道德准则则是注册会计师在其职业服务过程中所应遵循的行为规范。它是关于注册会计师职业品德、职业纪律、执业能力及职业责任等思想方式和行为方式的基本要求。

任何一项公共职业，无论是律师、医师、保险商还是注册会计师，都具备如下几个特征：一是担负着服务公众的责任；二是需要具备复杂的知识体系；三是需要取得专门的执业资格；四是需要取得社会公众的信任。注册会计师职业作为一门公共职业，毫不例外也具有以上特征。当注册会计师为社会提供服务时，必须担当起服务社会的职责，凭借其丰富的专业知识和精湛的业务技能，以独立、客观的身份发表公正的意见，维护职业和行业的良好形象，从而实现守身立业和蓬勃发展的目标。

具体地讲，注册会计师职业道德准则的重要作用主要体现在以下几个方面：

1. 为注册会计师职业界提供有用的行为指南；
2. 促使注册会计师按照独立审计准则等职业准则的要求提供专业服务，保证与提高服务质量；
3. 加强注册会计师对来自外界压力的抵抗力，避免注册会计师在外界强制要求下发表不当意见，以牺牲一方利益为代价而使另一方受益；
4. 向社会公众昭示注册会计师应当达到的道德水准，提高社会公众对注册会计师职业的信赖程度；
5. 明确注册会计师的职业责任，进而规范注册会计师与客户、同行以及社会公众的关系。有利于维护注册会计师的正当权益，使他们免受不正当的指责和控告。

（二）中国注册会计师职业道德准则的体系

1. 中国注册会计师职业道德准则是中国注册会计师职业道德准则体系的重要组成部分。

2. 中国注册会计师职业道德准则体系由三个部分组成：

(1) 职业道德基本准则。职业道德基本准则是职业道德准则体系的总纲，是关于注册会计师职业品德、职业纪律、执业能力和职业责任的一般要求和基本规范，是制定中国注册会计师职业道德具体准则和职业道德裁决指南的基本依据。

(2) 职业道德具体准则。职业道德具体准则是依据职业道德基本准则制定的，是关于注册会计师各项职业道德要素的具体规范，旨在为注册会计师履行职业责任提供进一步指导。

(3) 职业道德裁决指南。职业道德裁决指南是依据职业道德基本准则和具体准则制定的，用以判断注册会计师的职业行为是否符合职业道德要求的裁决依据。

（三）《职业道德基本准则》的基本框架与规范内容

《职业道德基本准则》共分 7 章 32 条。

第一章为“总则”（第一条至第三条），主要说明本准则的制定目的与依据、职业道德的涵义以及本准则的适用范围。

第二章为“一般原则”（第四条至第十条），主要规范注册会计师提供专业服务所应遵循的三项基本原则，即独立性原则、客观性原则和公正性原则。

第三章为“专业胜任能力与技术规范”（第十一条至第十七条），主要规范注册会计师提供专业服务所应具备的专业能力与运用的技术规范，包括业务承揽、应有的职业谨慎、业务规划与督导、证据与意见发表、对审计准则、会计准则和相关技术标准的合理运用等。

第四章为“对客户的要求”（第十八条至第二十一条），主要明确和规范注册会计师对客户所应承担的责任，包括履行约定业务，保守商业秘密和禁止或有公费。

第五章为“对同行的责任”（第二十二条至第二十五条），主要明确和规范注册会计师对同行所应承担的责任，包括禁止损害同行利益、诋毁同行、聘用正在其他事务所执业的其他注册会计师以及以采用不正当手段与同行争揽业务的行为。

第六章为“其他责任”（第二十六条至第三十条），主要明确和规范注册会计师在维护和提高职业形象方面所承担的其他责任，包括禁止采用强迫、欺诈、广告宣传和支付佣金等方式争揽业务以及其他有损职业形象的行为。

第七章为“附则”（第三十一条和第三十二条），主要说明本准则的解释权和生效日。

（四）《职业道德基本准则》与其他准则的关系

1. 《职业道德基本准则》与《独立审计基本准则》的关系。就注册会计师职业而言，职业道德准则与独立审计准则犹如鸟之双翼，车之两轮，相辅相成，缺一不可。两者之间既有联系，又有区别。

它们之间的区别主要有二：第一，职业道德准则是统驭整个注册会计师职业界提供各种专业服务的行为规范；而独立审计准则只是约束注册会计师在提供审计服务时的行为规范。第二，职业道德准则侧重从社会道德的角度对注册会计师的行为提出要求；而独立审计准则则着重从技术角度对独立审计人员的行为提出要求。

它们之间的联系是：由于审计服务是注册会计师提供的全部服务的一个组成部分，因此，独立审计准则中应当充分反映职业道德准则的基本要求；由于职业道德准则的目的之一是从道德要求的角度促使注册会计师遵循独立审计准则及其他相关技术准则，因此，职业道德准则也需充分体现独立审计准则的要求。具体地讲，《职业道德基本准则》与《独立审计基本准则》的联系可从以下四个方面来理解：(1)在独立审计准则中强调注册会计师应当遵守职业道德规范，并重复职业道德准则的要求，目的是为了保持独立审计准则的完整性。例如，《独立审计基本准则》第二章“一般准则”的第五条、第六条、第七条和第九条。(2)职业道德准则强调注册会计师应当遵守独立审计准则等职业规范，并重复了独立审计准则的基本要求。如《职业道德基本准则》中的第三章“专业胜任能力与技术规范”与《独立审计基本准则》的第三章“外勤准则”和第四章“报告准则”。(3)

职业道德准则与独立审计准则的要求有重复的地方，但其适用范围比独立审计准则更宽。(4)职业道德准则中的某些要求在独立审计准则中没有出现，但对独立审计人员的执业行为也有影响。如《职业道德基本准则》中的第四章“对客户的责任”、第五章“对同行的责任”和第六章“其他责任”。

2. 职业道德基本准则与职业道德具体准则及职业道德裁决指南的关系。职业道德基本准则、具体准则和裁决指南共同构成中国注册会计师职业道德准则体系。它们之间的关系可从以下三个方面加以理解：(1)职业道德基本准则是职业道德准则体系的总纲，是关于注册会计师职业品德、职业纪律、执业能力和职业责任的一般要求和基本规范，是制定职业道德具体准则和职业道德裁决指南的基本依据；(2)职业道德具体准则是依据职业道德基本准则制定的，是注册会计师提供专业服务所应遵循的最低行为标准，旨在为注册会计师履行职业责任提供具体指导和规范；(3)职业道德裁决指南是依据职业道德基本准则和具体准则制定的，是关于职业道德基本准则和具体准则实际应用与特殊实例的进一步解释，是用以判断注册会计师的职业行为是否符合职业道德要求的裁决依据。

二、关于“总则”的说明

“总则”主要说明制定本准则的目的与依据、职业道德的涵义以及本准则的适用范围等问题。

(一) 制定本准则的目的与依据

本准则第一条规定：“为了规范注册会计师职业道德行为，提高注册会计师职业道德水准，维护注册会计师职业形象，根据《中华人民共和国注册会计师法》，制定本准则。”这一规定明确了本准则的制定目的与依据。

1. 制定目的。本准则的制定目的可以概括为以下几个方面：

(1)确立衡量注册会计师职业行为的道德标准，约束注册会计师的职业行为，促使注册会计师恪守独立、客观、公正的原则，以应有的职业谨慎态度提供各种专业服务，有效发挥注册会计师的鉴证与服务作用。

(2)明确注册会计师的职业要求和职业纪律，促使各会计师事务所和注册会计师遵守独立审计准则及相关的职业准则，不断提高技术技能和道德水准，维护和提高注册会计师的职业形象。

(3)明确注册会计师的职业责任，维护社会公众利益，保护投资者和其他利害关系人的合法权益，促进社会主义市场经济的健康发展。

2. 制定依据。本准则依据《中华人民共和国注册会计师法》制定。《注册会计师法》第十八条、第十九条、第二十二条、第三十条、第三十一条和第三十二条对涉及注册会计师职业道德的有关问题进行了规定，包括回避原则、保密责任、独立原则、广告宣传等。

(二) 职业道德的涵义

本准则第二条规定：“本准则所称职业道德，是指注册会计师职业品德、职业纪律、专业胜任能力及职业责任等的总称。”

职业道德是指注册会计师职业中因其职业活动所引起的道德现象以及由此归纳出来的道德理论与道德规范的总称。具体地说，注册会计师的职业道德可以从以下几个方面加以理解：

1. 职业品德，是指注册会计师所应具备的职业品格和道德行为。它是

职业道德体系的核心部分，其基本要求是独立、客观和公正。

2．职业纪律，是指约束注册会计师职业行为的法纪和戒律，尤指注册会计师应当遵循职业准则及国家其他相关法规。

3．专业胜任能力，是指注册会计师应当具备胜任其专业职责的能力。

4．职业责任，是指注册会计师对客户、同行及社会公众所应履行的责任。

（三）本准则的适用范围

本准则第三条规定：“注册会计师及其所在会计师事务所执行业务，除有特定要求者外，应当遵照本准则办理。”对此，可从以下几个方面加以理解：

1．本准则是注册会计师执行各项专业服务的法定要求，各会计师事务所和注册会计师执行《中华人民共和国注册会计师法》规定的各项业务，除有特定要求者外，均应遵照执行。

2．本准则对注册会计师及其所在会计师事务所具有同等约束力。各注册会计师及其所在会计师事务所所有责任采取适当措施，以合理保证协助注册会计师工作的业务助理人员和其他专业人员遵守本准则。

3．在适当情况下，本准则亦适用于中国注册会计师协会的非执业会员。

4．在本准则没有涉及到的领域，注册会计师应当自觉维护中国注册会计师协会和注册会计师行业的声誉。

三、关于“一般原则”的说明

一般原则主要用以规范注册会计师提供专业服务所应遵循的基本道德原则，即独立、客观、公正原则。

（一）职业道德的核心要求

本准则第四条规定：“注册会计师应当恪守独立、客观、公正的原则。”

独立、客观和公正是关于注册会计师职业道德的三个最为重要的概念，也是对注册会计师职业道德的三条最重要的要求。

独立性原则是指注册会计师在执行审计或其他鉴证业务时，应当从实质上和形式上独立于他所服务的对象和其他外部组织；客观性原则是指注册会计师在执行业务时，应当实事求是，不为他人所左右，不得因个人好恶影响其分析、判断的客观性；公正性原则是指注册会计师执行业务时，应当正直、诚实，不偏不倚地对待有关利益各方。注册会计师只有在实质上和形式上遵循独立原则，通过客观的观察与思考以及公正的判断对问题作出评价和发表意见，才能取得社会公众的信任。

独立原则与客观公正原则是相辅相成、密不可分的。超然独立的立场是保持公正客观心态的前提条件，客观公正的心态又是独立性的本质要求。要衡量一位注册会计师的思想状态是极其困难的，丧失独立性的注册会计师还具有客观、公正的心态也是不太可能的，因此，要确保注册会计师的客观公正性，必须使他们具有独立性，这对于保证其自身的可信性是极其重要的。另一方面，独立性也不能完全补偿缺乏客观性或品质上的公正性的弱点。例如，一位注册会计师在形式上和实质上都是独立的，但是他却不能以客观事实为依据进行判断，不能公平正直地对待利益各方，那么他就缺乏客观性和公正性，就会作出错误的审计判断，得出错误的审计结论，结果，深受其害的将是广大社会公众。

客观性与公正性也是不可分割的。客观性是就注册会计师的态度而言，而公正性是就注册会计师的品质而言。没有实事求是的态度，就不能说具有诚实正直的品质；没有诚实正直的品质，也就不可能做到实事求是。

实际上，独立性虽与客观性、公正性有区别，但都有一个共同的落脚点。这就是要求注册会计师在实施审计业务时，从独立的立场出发，不得故意曲解事实，不允许因成见或偏见影响看问题的客观性，个人判断不应受他人左右，要通过客观地观察与思考以及公正地判断而对问题作出评价和决定，发表一个公正无私的审计意见。

（二）独立性原则的两层涵义

本准则第五条规定：“注册会计师执行审计或其他鉴证业务，应当保持形式上和实质上的独立。”

这一规定可从以下两个方面加以理解：

1．实质上的独立。独立原则的要求有两层涵义，即实质上的独立和形式上的独立。实质上的独立也称精神上的独立或事实上的独立，是指注册会计师在执行审计业务或其他鉴证业务时应当不受个人或外界因素的约束、影响和干扰，保持客观且无私的精神态度和意志。具体地说，实质上的独立包括以下三个环节的独立：

（1）计划环节的独立性，是指注册会计师在确定服务对象、安排工作计划、确定工作程序、选择业务技术及其应用范围时，不受控制和干扰。

（2）实施环节的独立性，是指注册会计师按照事先确定的工作计划，实施具体的审计测试或其他鉴证工作，不受控制和干扰。

（3）报告环节的独立性，是指注册会计师通过审计或其他鉴证活动，在对客户会计报表或相关资料所形成结论、发表意见及提出建议时，不受控制或干扰。

2．形式上的独立性。形式上的独立，也称面貌上的独立或经济上的独立。它是针对第三者而言的。即注册会计师必须在第三者面前呈现出一种独立于客户的身份，在他人看来是独立的。注册会计师除了保持实质上的独立外，还必须在外界人士面前呈现出形式上的独立。具体地说，形式上的独立包括以下三个方面的涵义：

（1）财务利益。注册会计师如与客户存在某种财务利益关系，如持有客户的股票、债券等，往往会影响其客观公正的心态和能力，外界人士对注册会计师能否公正无私也自然会产生怀疑，这种情况，可认定注册会计师缺乏形式上的独立性。

（2）近亲属关系。注册会计师如与客户的主要负责人（如董事长、总经理、财务主管）或委托事项的当事人存在近亲属关系，也可认定其缺乏形式上的独立性。

（3）不相容职务。注册会计师如担任客户的常年会计顾问或代办会计事项，如同时为客户提供审计或其他鉴证业务，这就违背了“没有人能够独立地评价自己的工作”这一基本假设，因而可认定其缺乏形式上的独立性。

3．独立性原则的应用：

（1）独立性原则是注册会计师执行审计或其他鉴证业务必须遵循的基本原则。此处所说的其他鉴证业务是指除审计业务以外的审核、审阅和审验业务，如中期会计报表审阅、盈利预测审核以及验资等。注册会计师承办这些业务，一般均需出具报告、发表意见，其目的在于增加所申报表或

有关资料的公信力，为投资者、债权人及其他利益关系人提供决策依据。因此，注册会计师承办这些业务时只有从形式上和实质上保持独立，才能取信于社会公众。

值得一提的是，本准则并不要求注册会计师执行所有业务都要遵循这一原则。注册会计师执行的业务很多，如会计咨询与会计服务业务，是以客户为唯一受益人的服务。在执行这些业务时，注册会计师并非提供鉴证服务，毋须承担向第三者报告财务咨询的责任，因而也毋须遵循独立性原则。

(2)需要恪守独立性原则的“注册会计师”是一个集合名词，包括承担审计或其他鉴证业务的注册会计师、协助注册会计师工作的业务助理人员以及注册会计师所在的会计师事务所。换句话说，本准则不仅适用于注册会计师，也适用于注册会计师所在的事务所以及协助注册会计师工作的业务助理人员。此外，按照国际惯例，注册会计师的直系亲属也应与客户保持形式上的独立。

(3)注册会计师在提供审计或其他鉴证业务时，不仅应从形式和实质上独立于他所服务的对象——客户，而且还应独立于外部的其他机构和组织。这是因为，会计师事务所是一个独立的法人，注册会计师对其发表的鉴证意见负法律责任。不论是业务的承接、执行，还是报告的形成与提交，注册会计师均应依法办事，独立自主，不依附于其他任何机构或组织，也不受其干扰和影响。

(三)会计师事务所与客户存在影响其独立性的利害关系时的处理

本准则第六条规定：“会计师事务所如与客户存在可能损害独立性的利害关系，不得承接其委托的审计或其他鉴证业务。”对于这一规定，可从以下几个方面加以理解：

1.可能损害会计师事务所独立性的几种情形。所谓利害关系，是利益与损害关系的简称，是指具有权利或权利受到损害的关系。注册会计师及其所在会计师事务所如与客户存在直接或重要的间接利害关系可能损害其独立性，具体地说，可能损害会计师事务所独立性的情形主要有：

(1)会计师事务所曾给客户提供一个较大数额的贷款，目前尚未收回。

(2)客户不能支付会计师事务所公费，而以其一部分股票为担保保证支付公费；会计师事务所可以选择在适当时机以市场价格购买担保的股票。

(3)会计师事务所的主要负责人与客户存在重大利害关系。

2.独立性遭受损害时的处理方式。会计师事务所如与客户存在上述可能损害其独立性的利害关系，不得承接其委托的鉴证业务，也不得允许其注册会计师发表鉴证意见。如果承接业务在先，上述事项发生在后，则应解除业务约定。

(四)注册会计师与客户存在影响其独立性的利害关系时的处理

本准则第七条规定：“执行审计或其他鉴证业务的注册会计师如与客户存在可能损害独立性的利害关系，应当向所在会计师事务所声明，并实行回避。”

1.可能影响注册会计师独立性的几种情形。注册会计师执行鉴证业务或出具鉴证报告时，如有下列情况，应视为其独立性受到损害：

(1)曾经担任客户董事、高级职员或职责相当于管理成员或雇员的成员，且离职未满两年；

(2)持有客户发行的股票、债券或与客户之间存在其他重要财务利益关系；

(3)与客户的高级职员、董事或主要股东合伙投资经营某一实体，且该项投资对注册会计师个人财务状况有重要影响；

(4)与客户的高级职员、董事或主要股东存在债权债务关系；

(5)与客户的高级职员、董事或主要股东有近亲属关系；

(6)其他可能损害独立性的事项。

2. 缺乏独立性时的处理方式。注册会计师如因上述原因与客户存在利害关系而使其在执行鉴证业务时缺乏独立性时，因其理智可能受到蒙蔽，难以加以客观判断，注册会计师应当向其所在的会计师事务所提出声明，并实行回避。

(五) 不相容职务或业务

本准则第八条规定：“注册会计师不得兼营或兼任与其执行的审计或其他鉴证业务不相容的其他业务或职务。”

执行鉴证业务的注册会计师不得兼营或兼任下列各项与鉴证业务不相容的业务或职务；

1. 兼任客户的经常性工作，支领工资性薪金，例如担任客户的董事、监察人、经理或职员；

2. 担任客户的常年会计顾问，为客户代编会计报表、常年提供会计咨询和会计服务；

3. 担任客户信托财产受托人、遗嘱执行人或财产管理人等；

4. 担任客户的法律顾问。

(六) 客观性原则

本准则第九条规定：“注册会计师执行业务时，应当实事求是，不为他人所左右，也不得因个人好恶影响其分析、判断的客观性。”

这一规定实质上是对客观性原则的内涵界定，可从以下几个方面加以理解：

1. 客观性是一种心态，是决定注册会计师所提供的专业服务具有价值的基本特性。客观性原则要求注册会计师承担公平、理智上的诚实以及摆脱利益冲突的责任。

2. 客观性原则要求注册会计师对有关事项的调查、判断和意见的表达，应当基于客观的立场，以客观事实为依据，实事求是。

3. 客观性原则要求注册会计师执行业务或表达意见时应当摆脱外部干扰，不受外部因素所引导、控制和约束，不为他人所左右。

4. 客观性原则要求注册会计师在执行业务、表达意见时应当免受个人感情、推测、成见或偏见的影响。

(七) 公正性原则

本准则第十条规定：“注册会计师执行业务时，应当正直、诚实，不偏不倚地对待有关利益各方。”

这一规定实质上是对公正性原则的内涵界定，可从以下几个方面加以理解：

1. 公正性是注册会计师职业得以存在的前提，它是注册会计师获得公众依赖的基础，也是注册会计师执行所有专业服务的基准。

2. 公平、正直要求注册会计师将社会公众利益置于个人利益之上，注

册会计师应在不损害社会公众利益的前提下，竭诚为客户服务，在保守客户机密的前提下，保持诚实和公正。

3. 公正性原则允许过失和正当的观点分歧的存在，但不允许欺骗或将这一原则置于从属地位。

4. 公正性原则要求注册会计师在处理问题或表达意见时应当不偏不倚地对待有关利益各方，不以牺牲一方利益为代价而使另一方受益。

5. 公正性原则要求注册会计师遵守客观性原则、独立性原则，并保持应有的职业谨慎态度。

四、关于“专业胜任能力与技术规范”的说明

(一) 专业胜任能力与技术规范的总体要求

本准则第十一条规定：“注册会计师应当保持和提高专业胜任能力，遵守独立审计准则等职业规范，合理运用会计准则及国家其他相关技术规范。”

这一规定可从以下三个方面加以理解：

1. 注册会计师应当保持和提高专业胜任能力。独立审计工作是一项技术性很强的经济监督工作。注册会计师的审计意见要有利于企业的利害关系人作出正确的决策，作为注册会计师本身就应该保持和提高自己的专业胜任能力。注册会计师应具备的专业胜任能力通常包括以下四个方面：

(1) 专门学识

注册会计师从事审计工作首先必须具备会计、审计及其他有关专门知识，这种知识应是通过普通教育，经过学习和正式课程考试所获得的。

我国注册会计师法规定，只有具有高等专科以上学校毕业的学历、或者具有会计或相关专业中级以上技术职称的中国公民，方可申请参加注册会计师全国统一考试。随着现代企业管理日趋复杂，注册会计师在审计企业会计报表及相关资料过程中，还必须熟知企业管理中的各项问题。为了能给管理当局提供管理上的建议，改善经营管理，要求审计人员必须具有超越会计专业的学识。

(2) 职业经验

客户的情况千差万别，其内部控制和会计处理方法也不尽一致。在这种情况下，注册会计师要完成工作任务，必须具备丰富的实践经验。为此，注册会计师必须经过专家培训，应在有经验的督导人员的指导、监督和检查下获得必要的职业经验。

(3) 专业训练

这一点实际上就是要求注册会计师不断学习专门知识并不断增加实践经验。因为审计理论的不断更新，审计环境的不断复杂，审计方法的不断进步，从客观上要求注册会计师接受后续教育，不断学习新知识，不断锻炼和实践，以保持其专业水平的不断提高。

(4) 业务能力

其主要是指注册会计师的分析、判断和表达能力。分析、判断是注册会计师所应有的一种重要技能，它贯穿于审计过程的始终。注册会计师必须对他的审核范围应达到怎样的广度和深度作出判断，以便他有足够的根据去发表他的具有信心的审计意见。从对内部控制制度的调查、评价、测试，审计程序的安排，凭证有效性的确认，到审计证据的取得以及审计意见的形成，都需要注册会计师的分析判断。分析、判断能力的强弱是一个

注册会计师素质的综合反映，它不仅需要拥有执业所需的专门学识，具有丰富的实践经验，也需要有足够的职业敏感。注册会计师必须就其审计结果向委托人、投资人、债权人等提出报告，故必须具有充分表达意见的说明能力，否则，审计效果必然受到影响。

2. 注册会计师应当遵守独立审计准则的职业规范。注册会计师作为中国注册会计师协会的成员，有责任、有义务在执业过程中遵守协会制定的各项准则、规则等职业规范。这些职业规范包括协会已经发布或即将发布的独立审计准则、质量控制准则、职业道德准则和后续教育准则，也包括今后将要制定、发布的管理咨询服务准则、会计服务准则、鉴证服务准则等。

3. 注册会计师应当合理运用会计准则及国家其他相关技术规范。会计准则及国家其他相关技术准则是注册会计师提供专业服务时所运用的另一把尺度。它是注册会计师在提供专业服务时用以判断客户会计报表及相关资料是否合法、是否公允、是否合理、是否有效的依据。例如，就会计报表审计而言，注册会计师就应合理运用企业会计准则及相关的行业会计制度，据此判断被审计单位会计报表的编制是否合法、是否公允，其会计处理方法的采用是否符合一贯性原则。

（二）禁止承办不能胜任的业务

本准则第十二条规定：“会计师事务所和注册会计师不得承办不能胜任的业务。”对这一规定可从以下三个方面加以理解：

1. 会计师事务所不能承接本所不能胜任的业务。会计师事务所因其执业资格、营业规模、业务能力及时间要求等主、客观因素的限制，难以完成客户委托的业务服务，在此情况下，会计师事务所不得承接客户委托承办的业务。例如，没有取得上市公司会计报表审计资格的注册会计师，不得承接上市公司会计报表审计业务；再如，一个人数很少的小规模会计师事务所，不应承接像鞍山钢铁公司那样大规模企业的年度会计报表审计；又如，在本所注册会计师均不了解外汇银行业务，又不能获得专家帮助的情况下，不应承接外汇银行业务的审计。

2. 会计师事务所不得委派注册会计师承办其专业能力不能胜任的工作。会计师事务所对于业已承接的业务，应当指派具备必要专业胜任能力的注册会计师去完成，会计师事务所不得诱导或强制注册会计师从事他所不能胜任的工作。

3. 注册会计师不得承办其专业能力不能胜任的工作。一般来说，社会公众很难对注册会计师的工作质量作出评价，但人们委托注册会计师提供服务并依赖注册会计师的报告，就有权期望注册会计师是业务上合格胜任、人格上高尚廉洁的专业人士。注册会计师接受委托提供专业服务，意味着他有能力去进行工作，并将认真而努力地运用他的知识、技能和经验。因此，本准则禁止注册会计师承办他所不能胜任的工作。

应当指出的是，对于注册会计师目前不能胜任的业务，如在业务约定期内经用功学习和努力研究可以取得必要的专业技能和知识，本准则并不禁止接受；换一句话说，注册会计师只有在未曾具备必要的专业技术知识，而且业务约定期内也不可能获得的情况下接受不能胜任的委办业务，才是不道德的。另外，现代社会的专业分工细密、知识浩瀚、技能复杂，我们不能指望注册会计师精通十八般武艺。注册会计师的专业胜任能力仅以会

计、审计及其相关学科为限，非其所长部分只能寻求其他专业人士的协助。例如勘察地下原油的蕴藏数量，就非请教地质专家不可。

（三）应有的职业谨慎

本准则第十三条规定：“注册会计师执行业务时，应当保持应有的职业谨慎。”

这一规定可从以下几个方面加以理解：

1. 职业谨慎的实质是要求注册会计师履行专业职责时应当具备足够的专业胜任能力，具备一丝不苟的责任感并保持应有的慎重态度。具体地说，职业谨慎可从消极和积极两方面去理解。前者是指注册会计师执行业务时不得马马虎虎，应当没有过失和欺诈行为；后者是指注册会计师应以高度的责任感去理解经济业务的性质和内容，完成审计任务。2. 职业谨慎要求注册会计师应当注意评价自己的能力，评价自己的知识、经验和判断水平是否可以胜任所承担的责任。如果不具备这种能力，则应考虑向专家咨询或拒绝接受委托。

3. 职业谨慎要求注册会计师应对客户和社会公众尽职尽责，勤勉地发挥自己的专业技能。

4. 职业谨慎要求注册会计师应严格遵守职业技术规范和道德准则，对其所负责的各项业务都应妥善规划与监督。

应有的职业谨慎是一个职业概念，也是一个法律概念。在西方的案例法中，常常对什么是应有的职业谨慎从法律上作出解释。例如在麦克逊·罗宾斯案件中，法官认为注册会计师未对存货进行检查，未对应收帐款余额进行征询，是一种没有保持应有职业谨慎的表现。在其他案例中还认为，如果注册会计师对审计过程中发现的疑点，未进行扩大范围的审查，就是没有保持应有的职业谨慎态度。而一切未保持应有职业谨慎的行为都是过失的表现，因而将视情节的轻重追究其法律责任。

（四）计划与督导

本准则第十四条规定：“注册会计师执行业务时，应当妥善规划，并对业务助理人员的工作进行指导、监督和检查。”

本准则可从以下两个方面加以理解：

1. 注册会计师执行业务应当妥善规划。注册会计师在为客户提供专业服务时应当妥善规划其工作，并制定合理的工作计划。工作计划是指注册会计师为了完成约定的工作任务，达到预期的工作目的，在实施具体程序之前编制的工作计划。

为了保证工作计划的切实可行，注册会计师在编制计划之前，应当了解客户的基本业务情况，评估风险水平。计划制定后，应以适当形式下达给参与此项工作的全体人员。与此同时，在执行计划的过程中，注册会计师应根据实际情况进行必要的修改、调整和完善。

编制工作计划的目的是通过制定计划，对有关业务工作作出合理安排，并突出重点，从而使审计工作有组织、高效率地进行并及时完成工作任务，实现预期目标。

2. 注册会计师应对业务助理人员的工作进行指导、监督和检查。业务助理人员是指会计师事务所新雇佣以及尚未取得注册会计师资格的人员。注册会计师执行有关业务，常常需要助理人员协助工作。正是因为助理人员不具有独立开展业务的能力和资格，所以注册会计师在委派工作给助理

人员时，应当合理确信接受工作安排的助理人员符合独立性原则的要求，并且具有完成工作任务的能力和已经达到相应的熟练程度。由于有关委托事项的報告要由注册会計師簽章，所以注册会計師本人必須對所形成的結論和發表的意見的真實性、合法性負責，因此他必須對有助於形成結論和意見的助理人員的工作結果負責，注册会計師應對委派給助理人員的工作進行必要的指導、監督和檢查。

注册会計師對委派給助理人員的工作予以適當指導，是指（不僅指）要講清助理人員的責任，要求其完成的程序及目的，被審計單位的營業性質和可能遇到的重大的會計或審計問題，以及對其所涉及的工作程序的性質、時間和範圍可能帶來的影響等事項。在實際工作中，注册会計師可以書面的工作程序表、時間預算和工作計劃摘要等形式傳達其指導意見。

注册会計師根據客戶經濟業務的繁簡程度和業務助理人員本身的素質對其實行監督。主要監督工作包括：一是監督工作進度；二是根據提出的關於工作期間出現的重要會計和審計問題的報告，估量其重要性，確定如何適當修改工作程序表；三是消除各業務助理人員之間職業判斷的任何分歧。

注册会計師對於每一位助理人員的工作，要檢查其是否按獨立審計準則等職業技術標準的要求進行；是否完成了預定的工作程序；是否還存在重要問題尚未解決；各項結論的形成和意見的表達是否有充分、適當的證據為基礎。

（五）證據

本準則第十五條規定：“注册会計師對有關業務形成結論或提出建議時，應當以充分、適當的證據為依據，不得以其職業身份對未審計或其他未鑒證事項發表意見。”

這一規定可從以下兩個方面加以理解：

1．充分、適當的證據。所謂證據是指注册会計師在執行業務過程中採用各種方法所獲取的據以形成意見或提出建議的證據。

注册会計師的執業過程，從某種意義上說就是搜集和評價證據，據以發表意見或提出建議的過程。證據是形成結論的基礎、發表意見的依據、提出建議的支柱，也是衡量注册会計師工作質量的重要標準。因此，注册会計師應當按照獨立審計準則等職業技術標準的要求，認真搜集和取得各種證據，以保證工作質量，降低職業風險。

注册会計師在形成結論或提出建議之前，應當運用專業判斷，評價證據是否充分、適當。這裡所說的充分，是指證據的數量足以使得注册会計師形成意見；所謂適當，是指證據應當與工作目的相關聯，並能如實反映客觀事實。

2．禁止對未審計會計報表或其他事項發表意見。非經審計，注册会計師不得對客戶的會計報表或其他事項發表意見，目的在於杜絕出售空白審計報告或代理記帳就出具審計報告的可能性。

（六）未來事項鑒證

本準則第十六條規定：“注册会計師不得對未來事項的可實現程度作出保證。”

未來事項通常是指客戶的財務預測資料、預計會計報表、可行性研究報告、經營預算以及持續經營能力等事項。

客户基于某种需要，可能聘请注册会计师对其编制的计划、预算、财务预测资料等反映客户未来财务状况和经营成果的资料出具一份报告，以证明这些未来事项的可行性和可实现程度。例如，一些准备全部或部分出卖自己企业的业主，有时会对企业未来的盈利前景作出乐观的预测；想申请银行贷款的人，也可能编制出类似的计划书附送银行，以期较容易地得到贷款。为使这些预测和计划更具说服力，企业管理当局可能会委请注册会计师签字，以证实预测与计划的可实现程度。由于这种预测和计划都是涉及未来事项的资料，尽管这些资料可能是以充分的事实资料为基础，也都有较为科学的方法可循，但无论如何都是建立在一定假设的基础之上的，其分析判断往往掺杂一定的主观因素在内，因而其结果也就或多或少地具有不确定性。注册会计师不能取得未来事项演变过程及其结果的证据，因而不能对未来事项能否实现及可实现的程度作出公证性质的保证。

注册会计师不能对被审计单位未来事项的可实现程度作出任何保证，并不意味着禁止他协助管理当局编制预算，编制财务报表或其他预测及计划等。注册会计师可以协助或代替委托人编制预测，甚至审核这些预测，但不得允许客户以其职业身份预测未来交易或事项，也不得对任何预测的可实现程度作出保证。

（七）有关“背离”事项的处理

本准则第十七条规定：“注册会计师对审计过程中发现的违反会计准则及国家其他相关技术规范的事项，应当按照独立审计准则的要求进行适当处理。”

本准则包括以下几个方面的涵义：

1. 会计准则及相关技术规范的合理运用。注册会计师在审计过程中，应当合理运用会计准则及国家其他相关技术规范。这一要求是基于这样一个基本假定之上的，即客户对有关会计事项的处理如能遵循会计准则及国家其他相关技术规范，几乎在任何情况下都不会产生具有误导性的会计报表，也不会有违法乱纪事项的发生。但是，制定会计准则及其他相关技术规范时，很难预料到可能适用这些准则与规范的所有情况，也不能保证客观环境不发生变化。这就意味着在某些特殊情况下，如果严格地运用会计准则及其他相关技术规范，可能产生误导性的会计报表。在这种情况下，注册会计师应当合理地运用会计准则及相关技术规范，以判断客户的会计处理是否公允。

2. 背离事项的处理。注册会计师对在审计过程中所发现的违背会计准则及国家其他相关技术规范的事项，应当按照独立审计准则的要求进行处理。这些要求包括《独立审计基本准则》的要求、《会计报表审计准则》的要求、《错误与舞弊》准则的要求以及《审计报告》准则的要求等等。处理的方式包括：

- (1) 提请客户调整会计报表；
- (2) 提请客户在会计报表附注中予以披露；
- (3) 在审计报告中予以反映。

五、关于“对客户责任”的说明

（一）竭诚为客户服务

本准则第十八条规定：“注册会计师应当在维护社会公众利益的前提下，竭诚为客户服务。”

作为注册会计师，应坦诚、公平地对待客户，尽最大努力为其服务，要在不违背公众利益、保持廉洁的基础上，从职业上关心客户的最大利益。

（二）履行业务约定

本准则第十九条规定：“注册会计师应当按照业务约定履行对客户

的责任。”
会计师事务所接受业务委托时，应当初步了解客户基本情况和委托业务的性质及要求，在此基础上初步评估该项业务的风险水平和事务所的业务能力，确定是否接受委托。如决定接受，会计师事务所应当与委托单位签订业务约定书，作为事务所与委托单位之间具有法律效率的合约。业务约定书应当明确约定业务的性质、范围、要求、费用以及双方各应履行的义务和承担的责任等。注册会计师应当恪守业务约定书中的各项约定，在客户提供了必要条件的前提下，在规定时间内按职业技术标准的要求完成所委托的业务，以履行对客户

（三）保密

本准则第二十条规定：“注册会计师应当对执行业务过程中知悉的商业秘密保密，并不得利用其为自己或他人谋取利益。”

对于保密原则的涵义可作如下理解：

1．保密的重要性。注册会计师的职业性质决定了他能够掌握和了解被审计单位大量的资料和信息，其中有些属于被审计单位的商业秘密，如即将进行的合并、拟议中的筹资方案、预期的股票分割和股利变更、即将签订的合同等等。这些商业秘密一旦外泄或被利用，可能会给被审计单位造成经济损失，而注册会计师却可能因此而获不当利益，因此，保守被审计单位的商业秘密，是注册会计师应尽的义务和职业道德要求。

2．保密原则的要求：

(1)注册会计师在事务所及外勤工作处所以外的任何地点和场所均不应谈论客户的业务情况、财务计划等可能涉及客户机密的情况，在公共场所应尽量少提客户的名称，未经客户同意不得对外发布有关客户的信息资料，严禁向竞争者泄露客户信息，在为客户提供会计咨询和会计服务时不得使用作为信息来源的其他客户信息等等。

(2)注册会计师除了本身不得泄漏在审计中知悉的有关被审计单位的商业秘密外，还应确保协助其工作的业务助理人员及其所在的会计师事务所信守保密原则。

(3)注册会计师也不得将其所知悉的商业秘密用于私人目的或为其他第三者提供方便。这里所说的私人目的，是指与注册会计师执行审计业务、发表审计意见无关的其他目的。

3．例外情况。注册会计师信守保密原则，不是说在任何条件下都不得披露所知悉的商业秘密，有时也有例外情况。例如法律规定注册会计师有责任披露、得到被审计单位书面许可披露、注册会计师的职业责任要求披露及审计准则规定可以披露的其他情况等。换句话说，保密原则不得作为注册会计师与客户管理当局串通舞弊之借口，不得成为注册会计师违背职业规范执行业务、揭示信息之理由，也不得成为注册会计师拒绝出庭作证或逃避协会检查之托词。

（四）或有收费

本准则第二十一条规定：“除有关法规允许的情形外，会计师事务所

不得以或有收费形式为客户提供鉴证服务。”

这一规定可从以下几个方面加以理解：

1．或有收费的涵义与弊端。为保证注册会计师执行业务所形成的结论和意见不为经济利益所影响，多数国家的职业道德规范都规定，禁止注册会计师以或有收费的形式为客户提供鉴证服务。所谓或有收费，是指服务报酬的收取，不是根据注册会计师的工作量来计算，而是依据注册会计师所提报告或建议的作用大小来确定。注册会计师所提报告或建议对客户有利作用越大，服务报酬越高；有利作用越小，服务报酬越低；不利于委托人则少收费甚至不收费。这种收费方式的弊端是，它极易诱导那些立场不坚定的注册会计师放弃应有的公正立场，出具有损其他利害关系人利益的鉴证报告，甚至导致注册会计师与管理当局串通舞弊。

2．收费原则与要求。注册会计师服务是一种有偿服务，注册会计师如果不重视价格、不重视收入，必将失去其存在的基础。但是，收费的多少应当以工作量的大小、参加人员层次的高低，以及业务的繁简程度等为主要依据，按照协会规定的标准合理确定。注册会计师在提供专业服务时不得以报告作用的好坏或服务成果的大小为条件来决定服务报酬的多少。例如，执行会计报表审计业务不得以审计报告的意见类型为依据收取审计公费；也不应按审计后企业净资产或净收益的一定比例来收取审计公费。

值得一提的是，本准则禁止注册会计师以或有收费方式提供鉴证业务，并不意味着注册会计师提供任何专业服务都不得采用或有收费的方式，一般说来，注册会计师提供会计咨询业务和会计服务业务可以不受这一规定的限制。例如，注册会计师帮助客户发行债券，可按发行债券的一定比例收取费用。此外，如有关法规允许，注册会计师也可采用或有收费方式为客户提供鉴证业务。目前，我国尚无这类法规出台，但实际工作中政府允许注册会计师采取或有收费方式执行某些业务，如受托从事财政、物价、税收大检查业务等等。

六、关于“对同行的责任”的说明

（一）对同行责任的总体要求

本准则第二十二条规定：“注册会计师应当与同行保持良好的工作关系，配合同行工作。”

这一规定可从以下两个方面加以理解：

1．与同行保持良好关系。同行之间能否保持一种良好的关系，关系到整个职业界在公众中的形象和信誉，因此各会计师事务所和注册会计师应当以大局为重，互相尊重、团结协作，共同维护提高本行业的职业信誉。

对于同行之间的业务竞争，各会计师事务所和注册会计师应当坚持“以质量求信誉，以信誉求发展”的业务宗旨，依靠自身的质量和信誉去公平竞争。应当允许会计师事务所跨地区承接业务，不搞行业垄断和行业封锁，不得以任何方式阻挠或排斥其他会计师事务所到本地区执行业务。

2．配合同行的工作。在委托单位变更委托的情况下，后任注册会计师应当与前任注册会计师取得联系，相互了解和介绍客户变更委托的原因。如属正常原因，后任注册会计师可以接受委托，前任注册会计师应当给予支持和合作，如在需要时，应当允许后任注册会计师查阅以前年度的工作底稿等。如果属于非正常原因，如后任注册会计师收费低廉或前任注册会计师在执业中就某些重要会计与审计问题与客户发生了争议，那么，后任

注册会计师是否接受委托就要谨慎行事。

在对集团公司会计报表进行审计时，如果主审注册会计师需要利用其他注册会计师的工作，主审注册会计师应在审计计划阶段及时与其他注册会计师取得联系，主动告知其审计目的与范围、审计报告要求、应遵循的审计、会计等规定及报告编制要求、需要特别关注的审计领域、完成审计工作的时间以及被审计单位会计报表的重要性水平等重大事项，并及时获取其他注册会计师能够按其要求完成审计工作的书面声明；其他注册会计师应当与主审注册会计师配合，并在征得被审计单位同意后，提供主审注册会计师所需要的资料；其他注册会计师不能按要求完成审计工作时，应及时告知主审注册会计师。

（二）不得诋毁同行

本准则第二十三条规定：“注册会计师不得诋毁同行，不得损害同行利益。”

这一规定可从以下两个方面加以理解：

1 注册会计师及其所在会计师事务所不得以各种方式诋毁其他注册会计师和其他会计师事务所。

2 注册会计师及其所在会计师事务所不得采取任何方式直接或间接地损害同行利益，比如不得低价拉客户、高价挖人才等。

（三）禁止同时在两家事务所就业

本准则第二十四条规定：“会计师事务所不得雇用正在其他会计师事务所执业的注册会计师。”

注册会计师不得以个人名义同时在两家或两家以上的会计师事务所执业。”

这一规定包括两层涵义：

1. 会计师事务所不得雇用正在其他会计师事务所执业的注册会计师。

会计师事务所如果聘用其他会计师事务所的现职人员，应当事先征询待雇人员所在事务所的意见，并履行正常的人事手续。在欲聘人员尚未办理离职手续之前，不得聘用。

2. 注册会计师不得以个人名义同时在两家或两家以上的事务所执业。

注册会计师不得同时在两家或两家以上的事务所供职，但经所在会计师事务所同意，可为其他事务所提供服务。

（四）禁止以不正当手段争揽业务

本准则第二十五条规定：“会计师事务所不得以不正当手段与同行争揽业务。”

本规定禁止会计师事务所以任何不正当手段争揽业务。这里所说的不正当手段是指可能损害同行利益的手段，如采用降低收费的手段争揽业务。因为如果不这样做的话，必然会诱使某些注册会计师以降低工作质量来符合低成本的需要，从而影响审计职业的声誉。

七、关于“其他责任”的说明

（一）其他责任的总体要求

本准则第二十六条规定：“注册会计师应当维护职业形象，不得有可能损害职业形象的行为。”

除了以上几个方面以外，大部分国家将注册会计师还应遵循的职业道德统统划入到其他责任和业务范围之内，使得注册会计师在各个方面都有

职业道德行为规则可循。这些方面包括：不得签发伪造、虚假或误导的意见或报告；不得刊登不适宜的广告；不得兼营不相宜的业务；不得为取得或介绍客户支付或收取佣金；不得行贿受贿等等。

（二）禁止采用强迫、欺诈、利诱等方式招揽业务

本准则第二十七条规定：“注册会计师及其所在会计师事务所不得采用强迫、欺诈、利诱等方式招揽业务。”

强迫，是指通过向客户施加压力迫使其服从以招揽业务的行为；欺诈，指采用欺骗、误导客户等奸诈手段招揽业务的行为；利诱，是指利用财物、权势、名位等利益引诱客户的手段招揽业务的行为。包括：

（1）借助行政干预、实行行业垄断、地区封锁或其他方式强行拉抢业务；

（2）编造虚假的或不公正的有利预期结果，如招揽会计报表审计业务时，暗示签发无保留意见；

（3）暗示有能力对法院、仲裁机构、主管部门、税务部门、证券管理部门或其他类似机构施加影响；

（4）暗示长时期内不增加服务费用；

（5）赠送礼品、代价券；

（6）折扣优待介绍新客户的老客户；

（7）威胁、骚扰、乞求客户。

（三）禁止对自身能力进行广告宣传

本准则第二十八条规定：“注册会计师及其所在会计师事务所不得对其能力进行广告宣传以招揽业务。”

所谓广告是指利用报刊、杂志、广播、电视等各种媒介，传播有关业务信息的一种方式。所谓宣传是指运用语言、文字、图画等工具，宣扬传播有关人物或组织的事实。

广告问题恐怕是各国职业道德规范中差异最大的一个问题：在美国，1978年以前，职业道德规范禁止以广告宣传方式拉客竞争。由于最高法院判决认为，这种限制有损言论自由，AICPA放松了这种限制。目前，只要不是虚假、哄骗和欺诈性的，各种形式的广告都是允许的。英国目前仍然不许利用广告招揽客户。日本规定，除姓名、公认会计士资格、会员身份、地址、电话、家庭地址电话、提供服务内容和法律承认的资格（如律师、理税师等）外，不得广告宣传其职业技能、教育背景、事务所规模及以往的成就。中国台湾地区规定，会计师不得做开业、变更组织、迁移或受托以外的宣传性广告。我国规定注册会计师及其所在的会计师事务所不得对其能力进行广告宣传以招揽业务。

（四）佣金与额外利益

本准则第二十九条规定：“注册会计师及其所在会计师事务所不得以向他人支付佣金等不正当方式招揽业务，也不得向客户或通过客户获取服务费之外的任何利益。”这一规定可从以下两个方面加以理解：

1 注册会计师及其所在会计师事务所不得以向他人支付佣金的方式招揽业务。

为保持公平、客观地正常竞争，注册会计师在争取客户时不得向客户或其他第三者支付佣金或变相支付佣金（如好处费、手续费、回扣、业务介绍费、收入提成等等）。这是因为，支付佣金多少含有只重经济利益，

不重质量和声誉的倾向。通过支付佣金承揽业务，可能诱使客户选择质量不高但佣金优厚的会计师事务所，这将损害信誉好、质量高的会计师事务所的利益。

2 注册会计师及其所在会计师事务所不得向客户或通过客户获取服务费以外的任何利益。

为确保注册会计师独立地行使职能，注册会计师及其所在会计师事务所也不得向客户或通过客户向其他第三者获取服务费用以外的任何利益。这里所说的利益包括各种经济利益和非经济利益。经济利益是指服务费用以外的其他酬金，如佣金、回扣、好处费、手续费、介绍费等；非经济利益如安排子女工作等等。

（五）禁止出租注册会计师执照

本准则第三十条规定：“会计师事务所、注册会计师不得允许他人以本所或本人的名义承办业务。”

八、关于“附则”的说明

本准则第三十一条规定：“本准则由中国注册会计师协会负责解释。”

本准则第三十二条规定：“本准则自 1997 年 1 月 1 日起施行。”

《中国注册会计师质量控制 基本准则》释义

一、关于《质量控制基本准则》的一般说明

（一）质量控制的作用

独立审计准则规定了注册会计师审计工作可接受的质量标准，为了使审计工作符合独立审计准则的要求，会计师事务所必须实行质量控制。质量控制至少有以下三方面的作用：

1．质量控制是保证独立审计准则得到遵守和落实的重要手段。没有质量控制，独立审计准则的运用只能流于形式，无法达到预期的目的。

2．质量控制是会计师事务所内部控制体系的重要组成部分，且在该体系中居于核心地位。注册会计师职业界非常重视被审计单位内部控制及其对会计报表的影响，而作为审计实施主体的会计师事务所本身实际上也存在内部控制的问题。会计师事务所的内部控制从某种意义上讲比特定客户的内部控制重要得多，因为会计师事务所内部控制的失败必将导致审计的失败，审计的失败将影响各相关方的利益。会计师事务所的内部控制如同其他企业一样，主要包括资产控制、会计控制和业务控制三大块。对会计师事务所而言，资产控制和会计控制的要求及内容，同其他企业的相关控制相比，并无实质性区别，都受财务制度和会计标准的约束，只是繁简程度的不同。但应看到，会计师事务所的业务控制从某种意义上讲比普通工商企业更加复杂，因为会计师事务所的业务质量并不完全取决于事务所从业人员的主观努力，还深受客户内控状况、信用状况等客观因素的影响。不仅如此，会计师事务所的业务还随时面临激烈的同业竞争、广泛的社会监督和法律诉讼案件的威胁，因此，会计师事务所的内部控制应以业务控制为重点。否则，会计师事务所必将因业务控制失败而陷入困境。这里所说的“业务控制”就是业务质量控制。

3．质量控制是会计师事务所生存和发展的基本条件，是整个注册会计师职业赢得社会信任的重要措施。也就是说，质量控制的好坏不仅关系着会计师事务所的存亡，而且还直接关系到整个注册会计师职业的存亡。审计质量是注册会计师的生命，审计质量控制则是生命之源。

（二）质量控制的现状与问题

质量控制是每个会计师事务所必须做好的一项重要工作。我国注册会计师事业恢复发展的时间还不长，注册会计师的整体素质还不高，目前在质量控制方面仍存在下列主要问题：

- 1．职业道德重视不够。
- 2．专业胜任能力和技术水平不能满足需要。
- 3．工作委派把关不严。
- 4．对审计工作缺乏必要的督导，工作马马虎虎。
- 5．咨询工作未引起重视。
- 6．业务承接时对审计风险和法律责任重视不够。
- 7．对一些质量控制政策与程序的执行情况监控不力。

造成上述问题的主要原因是：

- (1)对质量控制的重要性认识不足。

(2)整个注册会计师执业环境有待优化。

(3)注册会计师行业的业务监管有待加强。

(三)《质量控制基本准则》的基本框架与规范内容

《质量控制基本准则》共分5章28条。

第一章为“总则”(第一条至第五条),分别说明制定本准则的目的与依据;质量控制、控制政策和控制程序的定义以及本准则的适用范围。

第二章为“一般原则”(第六条至第八条),分别说明了质量控制的两个层次及各个层次质量控制应达到的目的。

第三章为“全面质量控制”(第九条至第十九条),主要规范了三个方面的基本内容:

(1)指出会计师事务所制定全面质量控制政策与程序应当考虑的因素;

(2)指出会计师事务所采用的质量控制政策应当包括哪些内容和要求;

(3)指出会计师事务所应当以适当的方式,将其全面质量控制政策与程序,传达到全体专业人员,以合理保证这些政策与程序得到理解和执行。

内容(2)是本章的重点。借鉴国际审计准则,我们在第十一条规定了全面质量控制政策应包括的7项内容。对这7项内容,本准则第十二条至第十八条分别作出了进一步的规定。

第四章为“审计项目的质量控制”(第二十条至第二十六条),主要规定了三个方面的内容:

(1)指出会计师事务所全面质量控制政策与程序同单项审计质量控制的关系;

(2)指出对单项审计进行质量控制时,确定指导、监督和复核每个助理人员工作的方式和程度,应当考虑的因素;

(3)分别指出对助理人员的所有工作进行指导、监督和复核的方式和基本要求。

本准则第二十二条对指导助理人员的工作提出了要求;第二十三条规定了对助理人员工作实行监督的三项内容;第二十四条、第二十五条及第二十六条分别对复核的目的、对象和其他需注意的事项作出规定。

第五章为“附则”(第二十七条和第二十八条),说明本准则的解释权和施行日期。

二、关于“总则”的说明

(一)制定目的与依据

1.制定目的。制定《质量控制基本准则》的基本目的表现在两方面:

(1)规范目的

本准则第一条规定,制定本准则是“为了规范会计师事务所质量控制”。通观整个准则可以看出,规范的内容包括质量控制的目的是、层次;全面质量控制以及审计项目的质量控制。

(2)保证执业质量目的

本准则第一条还规定,制定本准则是为了“保证执业质量”。颁布《质量控制基本准则》,规范会计师事务所的质量控制,只是手段,其目的在于保证执业质量,保证所有审计工作均符合独立审计准则的要求。

2.制定依据。本准则是质量控制准则体系中的最高层次,如同《独立

审计基本准则》一样，其制定依据是《中华人民共和国注册会计师法》。

（二）关于质量控制、控制政策和控制程序的定义

1. 质量控制的定义。本准则第二条规定：“本准则所称质量控制，是指会计师事务所为确保审计质量符合独立审计准则的要求而制定和运用的控制政策与程序。”该定义具有以下几方面的涵义：

（1）质量控制应是整个会计师事务所考虑做好的工作，因为如不是由会计师事务所实行全面控制，质量控制就难以达到最佳效果。

（2）质量控制的根本目的在于保证审计质量符合独立审计准则的要求，这一涵义也说明了质量控制准则与独立审计准则的关系。

（3）该定义指出了审计质量合格与否的衡量标准是独立审计准则。

（4）指出了质量控制系由控制政策和程序构成。一般来说，人们称会计师事务所按照质量控制准则要求建立和运用的质量控制政策和程序为该所的“质量控制制度”。

2. 控制政策的定义。本准则第三条规定：“本准则所称控制政策，是指会计师事务所为确保审计质量符合独立审计准则的要求而采取的基本方针及策略。”质量控制的基本方针及策略对每个会计师事务所而言是相同的，但为贯彻执行质量控制政策而应采取的具体控制程序，却因各会计师事务所的情况而异。

3. 控制程序的定义。本准则第四条规定：“本准则所称控制程序，是指会计师事务所为贯彻执行质量控制政策而采取的具体措施及方法。”该定义包括了两方面的涵义：

（1）制定和运用控制程序的目的是为了贯彻执行质量控制政策。因此，控制程序总是针对控制政策的落实而制定和运用的。这一涵义也同时说明了控制政策和控制程序之间的关系。

（2）控制程序是指实行质量控制的具体措施与方法，控制程序因会计师事务所的情况不同而异。因此该基本准则主要规范的是质量控制的两个层次及控制政策的要素，对具体控制程序则未规范。在以后制定的《质量控制具体准则》中，也只能对一些基本的、常用的控制程序作出规范。

（三）本准则的适用范围

《质量控制基本准则》主要规范会计师事务所对审计业务的质量控制。但通观整个准则可看出，本准则对规范非审计业务的质量控制也有积极作用。因此，准则第五条指出：“会计师事务所对非审计业务的质量控制，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。”

三、关于“一般原则”的说明

（一）质量控制的两个层次

考虑到与国际惯例接轨和准则的可操作性，我国《质量控制基本准则》采取了国际审计准则的做法，即要求会计师事务所分两个层次合理制定质量控制政策与程序（第六条）：

第一层次：会计师事务所审计工作的全面质量控制政策与程序。

第二层次：对各审计项目助理人员工作的质量控制程序。

这两个层次有机联系，共同构成会计师事务所的质量控制体系。第一层次是对事务所各个业务环节及各个方面的全方位控制。第二层次则是对第一层次某些内容的进一步补充，是对单个审计项目中助理人员工作的督导作出的规定。

（二）质量控制的目的

准则第七条和第八条分别指出了全面质量控制和审计项目质量控制这两个不同层次各自应达到的目的。会计师事务所合理制定和运用全面质量控制政策与程序的目的在于使所有审计工作均符合独立审计准则的要求，而事务所合理制定和运用审计项目的质量控制程序的目的则在于使单个特定审计项目的审计工作遵照独立审计准则进行。可见，会计师事务所全面质量控制的目的是整体目标和最终目标，而单个审计项目质量控制是实现会计师事务所质量控制的整体目标的基础。只有各单个审计项目的工作遵照独立审计准则进行了，才能保证所有审计工作符合独立审计准则的要求。

四、关于“全面质量控制”的说明

（一）制定全面质量控制政策与程序应当考虑的因素本准则第九条规定：“会计师事务所制定全面质量控制政策与程序，应当考虑下列因素：

- （一）业务规模与范围；
- （二）组织形式及业务部门的设置；
- （三）分支机构的设置及区域分布情况；
- （四）成本与效益原则；
- （五）人员素质及构成；
- （六）其他。”

上述第一、二、三、五因素的情况越复杂，会计师事务所就应越谨慎地制定全面质量控制政策与程序。成本与效益原则虽是建立、运用全面质量控制政策与程序时需考虑的因素之一，但决不能因考虑此因素而影响质量控制目的的实现。

（二）全面质量控制政策与程序的关系

本准则第十条规定：“会计师事务所应当根据不同的全面质量控制政策，合理制定和有效实施相应的全面质量控制程序。”从此条规定可看出，全面质量控制政策指导和约束着控制程序的制定及运用，而全面质量控制程序则是事务所根据具体情况制定的，其目的是为了贯彻执行全面质量控制政策。由于全面质量控制程序比较具体和多样化，因此该基本准则对全面质量控制程序的制定和运用只作原则性的要求，而未详细列出控制程序的内容。

（三）全面质量控制政策的内容及要求

1．全面质量控制政策的内容。本准则第十一条规定了会计师事务所应当制定和运用的全面质量控制政策的内容。全面质量控制政策包括以下七个方面内容：

- （1）职业道德原则；
- （2）专业胜任能力；
- （3）工作委派；
- （4）督导；
- （5）咨询；
- （6）业务承接；
- （7）监控。

2．全面质量控制政策的基本要求。准则第十二条至第十八条分别对上述七方面的全面质量控制政策的基本要求作了说明。

(1)有关“职业道德原则”的要求

本准则第十二条规定：“会计师事务所应当要求并督促全体专业人员遵守职业道德规范，恪守独立、客观、公正的原则。”会计师事务所为达到上述要求，可视情况采取以下控制程序：一是指定专人或专门班子提供职业道德指南，并解决有关独立、客观、公正等方面的问题；二是传达有关独立、客观、公正、保密等的控制政策与程序到所内各层次的专业人员；三是监控、检查有关独立、客观、公正等政策和程序的执行情况。

(2)有关“专业胜任能力”的要求

本准则第十三条规定：“会计师事务所应当确保全体专业人员达到并保持履行其职责所需要的专业胜任能力，以应有的职业谨慎态度执行审计业务。”同时还指出：“会计师事务所应当为全体专业人员提供适当的专业培训，以提高其专业胜任能力。”会计师事务所为了达到上述要求，可视情况采用以下控制程序：一是招聘控制程序（包括制定新员工招聘的程序；建立评价各层次应聘人员的资格条件和指南；告诉求职人员及新员工本所对他们有关的政策与程序）。二是专业发展控制程序（包括制定本所后续职业教育计划，并传达到全体专业人员；提供准则及本所技术方面的最新发展资料，鼓励个人实施自我发展计划；制定学习特殊专门知识如计算机审计、抽样审计等的计划，鼓励员工参加外部学习研讨活动，并提供学习资料）。三是晋升控制程序（包括规定晋升各层次职位应具备的资格条件；评价员工工作业绩，并确定和告诉员工取得的进步；指定专人或专门班子，作出晋升决策）。

(3)有关“工作委派”的要求

本准则第十四条规定：“会计师事务所应当将审计工作委派给具有相应专业胜任能力的人员。”会计师事务所为达到这一要求，可视情况采取以下控制程序：一是制定本所委派审计工作的程序和办法；二是指定专人或专门班子负责分派助理人员工作；三是复核、审批审计工作分配和人员配备安排。

(4)有关“督导”的要求

本准则第十五条规定：“会计师事务所应当建立分派督导制度，并要求各级督导人员对各层次的审计工作进行指导、监督和复核。”同时还指出了“督导人员”的涵义。会计师事务所为达到上述要求，可视情况采用以下控制程序：一是提供本所计划审计工作的程序；二是提供本所遵守质量标准的程序；三是审计中及时提供在岗培训。

(5)有关“咨询”的要求

本准则第十六条规定：“会计师事务所在必要时应当向有关专家咨询。”这里的“专家”既可能是本所人员，也可能是所外人员。会计师事务所为达到上述要求，可视情况考虑采用以下控制程序：一是规定本所需要咨询的领域或特定情况；二是指定合适的专家提供咨询；三是规定对专家咨询结果记录的方式与范围。

(6)有关“业务承接”的要求

本准则第十七条规定：“会计师事务所承接审计业务，应当考虑其自身能力和独立性，以及被审计单位管理当局是否正直、诚实等因素。”会计师事务所为达到这一要求，可视情况采用以下控制程序：一是制定新客户的评价和批准程序；二是依据出现的新情况，评价是否续审老客户。

(7)有关“监控”的要求

本准则第十八条规定：“会计师事务所应当对质量控制政策与程序的执行情况进行监控。”这里的“监控”可以说是对上述六大方面全面质量控制的再控制，因为上述六方面控制政策与程序是否得到实行，是否继续有效，都有赖于监控环节来评价、确定。会计师事务所应重视监控在全面质量控制中的特殊作用，并视情况可采用以下控制程序：一是制定本所对质量控制政策与程序执行情况予以监控的计划；二是向适当层次管理人员报告监控计划及其执行情况，以便对本所整个质量控制制度的有效性作出评价。

(四)全面质量控制政策与程序的传达要求

本准则第十九条规定：“会计师事务所应以适当方式将全面质量控制政策与程序传达到全体专业人员，以确保正确理解和执行。”控制政策与程序制定得再合理，如不传达到全体专业人员，让其正确理解，那么执行只能落空。

五、关于“审计项目的质量控制”的说明

(一)全面质量控制与审计项目质量控制的关系

本准则第二十条规定：“负直接责任的注册会计师应当执行全面质量控制政策与程序中适用于审计项目的质量控制程序。”这里的“负直接责任的注册会计师”是指对审计报告负签字责任的注册会计师。从该条准则可看出，全面质量控制与审计项目质量控制不是孤立的，在对审计项目的质量控制中，除了加强对助理人员工作督导之外，还应运用全面质量控制政策与程序中适用于审计项目的控制程序。只有综合运用全面质量控制相关程序和审计项目质量控制程序，才能使审计项目的工作质量达到独立审计准则的要求。准则将这种运用全面质量控制相关程序于审计项目的责任归属于签字注册会计师，是因为签字注册会计师属于较高层次的督导人员，对审计项目直接负有全面组织和协调的职责。

(二)对助理人员工作督导方式及程度的确定

审计项目的质量控制的核心在于对助理人员工作的督导。本准则第二十一条规定了督导人员合理确定助理人员工作督导方式及程度应考虑的主要因素是助理人员的专业胜任能力。在实务中，除了考虑助理人员专业胜任能力之外，还应考虑助理人员的经历、助理人员工作的重要性及复杂程度等因素。

(三)对助理人员工作指导的要求

本准则第二十二条规定了督导人员对助理人员进行指导应达到的要求。总体要求是通过指导使助理人员明确以下事项：

1. 工作责任；
2. 拟实施的具体审计程序的审计目标；
3. 被审计单位的业务性质及需要特别关注的重大会计、审计问题；
4. 其他可能影响具体审计程序的事项。

(四)对助理人员工作监督的要求

本准则第二十三条规定了督导人员对助理人员进行监督的内容有以下三个方面：

1. 监督审计过程，以判定助理人员是否具有专业胜任能力，是否正确理解了审计指导意见，是否按审计计划进行审计工作。

2.了解审计过程中出现的重大会计、审计问题,并及时提出处理意见,如有必要,可适当修改审计计划。

3.解决人员之间发生的专业判断分歧,必要时,应向适当人员咨询。

(五)对助理人员工作复核的要求

本准则第二十四条、第二十五条和第二十六条对复核控制提出了要求。准则第二十四条指出了对助理人员进行复核的目的是为了合理保证:

1.审计工作已按具体审计计划的要求进行;2.工作过程及其结果已适当记录;

3.所有重大审计问题已适当解决,或反映在审计结论中;

4.预定的具体审计程序的审计目标已实现;5.形成的审计结论与审计工作结果一致,并支持审计意见。

本准则第二十五条规定了复核资料的具体内容,包括:

1.总体审计计划与具体审计计划;

2.对固有风险与控制风险的评估,包括根据符合性测试结果对总体审计计划和具体审计计划所做的修改;

3.进行实质性测试所取得的审计证据及形成的审计结论;

4.会计报表、审计调整事项和审计报告草稿。本准则第二十六条规定:“在出具审计报告前,会计师事务所可根据需要委派未直接参与审计的人员进行必要的复核。”这对会计师事务所审计项目的质量控制有特别重要的意义。在实务中,尤其是对一些大的复杂的审计项目,在出具审计报告前委派未直接参与审计的人员进行复核,是事务所强化质量控制、减少审计风险和法律诉讼的有益手段。

六、关于“附则”的说明

本准则第五章“附则”分别就本准则的解释权和施行日期作了规定。解释权归中国注册会计师协会,施行日期为1997年1月1日。

《中国注册会计师职业 后续教育基本准则》释义

一、关于《职业后续教育基本准则》的一般说明

(一) 制定《职业后续教育基本准则》的意义制定《注册会计师职业后续教育基本准则》的主要目的在于规范注册会计师的职业后续教育，巩固和提高注册会计师的专业胜任能力。从国际上看，注册会计师职业较为发达的国家、地区到国际“六大”会计公司，都无一例外地将注册会计师职业后续教育摆到了极其重要的位置。国际会计师联合会发布了《关于后续职业教育的指南》，美国注册会计师协会发布了《正规后续职业教育计划的准则》、英格兰与威尔士特许会计师协会、加拿大 CGA、澳大利亚特许会计师协会、新加坡以及中国的香港、台湾地区都先后发布了有关后续教育的准则。这些后续教育准则的制定和实施，对保持和提高注册会计师的专业胜任能力都起到了十分重要的作用。中国注册会计师协会曾于 1992 年 7 月发布过《注册会计师教育要求和培训制度（试行）》，这个制度在一段时间内发挥过一定作用，但是，随着形势的发展，其中有些要求和规定已不适应目前中国注册会计师事业发展的要求。因此，制定一个与当前中国注册会计师事业发展要求相适应、与国际惯例相接轨的注册会计师职业后续教育基本准则就显得十分必要。

具体地讲，制定《职业后续教育基本准则》的重要意义可从以下三个方面来考虑：

1. 《职业后续教育基本准则》是注册会计师执业规范体系四个有机组成部分中的重要一环。我们知道，中国注册会计师执业规范体系是由注册会计师职业道德准则、独立审计准则、审计质量控制准则、职业后续教育准则四个部分构成。四者缺一不可。职业后续教育准则的制定既是构建完整的注册会计师执业规范体系的要求，又是考虑了中国注册会计师队伍素质的现状、注册会计师执业的社会环境、注册会计师职业后续教育的现状等多方面情况后的产物。

2. 《职业后续教育基本准则》是保证注册会计师职业后续教育制度化、规范化、系统化、科学化必不可少的条件。《职业后续教育基本准则》是注册会计师职业后续教育方面的总纲。在《职业后续教育基本准则》颁发以后，中国注册会计师协会还将根据基本准则的有关规定，制定相应的注册会计师职业后续教育的具体制度、办法、措施，从而，从制度上、程序上、内容上、方法上对注册会计师的职业后续教育予以规范。这将从根本上改变以往注册会计师职业后续教育方面存在的随意性、零散性等问题。

3. 制定《注册会计师职业准则》是与国际惯例接轨的要求。前已述及，世界上各个国家和地区都根据其社会各方面对注册会计师审计的不同要求制定了适合自身情况的注册会计师后续职业教育制度。一般来说，注册会计师人才的素质（或质量）是由会计师资格教育质量、注册会计师资格考试质量、注册会计师职业后续教育质量三个方面的因素综合决定的。只有经过合格、有效的资格教育，才能使注册会计师职业的后备人才具备从事注册会计师职业所必需的基本知识、基本技能；只有经过严格、科学的注册会计师资格考试，才能将那些真正符合注册会计师职业需要的人才筛选

出来；只有通过持续不断、系统、正规、制度化的职业后续教育，才能使注册会计师确保执业所必需的专业胜任能力。在上述三个紧密相关的人才培养环节中，职业后续教育对注册会计师职业界而言又是至关重要的。从某种意义上讲，职业后续教育的要求体现了一个国家的注册会计师事业的发展水平。因此，根据我国注册会计师队伍的现状及其社会各方面对注册会计师的要求制定《注册会计师职业准则》是与国际惯例接轨的要求。

（二）《职业后续教育基本准则》的基本框架与规范内容

《职业后续教育基本准则》共分6章20条。

第一章为“总则”（第一条至第三条），主要说明制定本准则的目的与依据、职业后续教育的涵义及本准则的适用范围。

第二章为“一般原则”（第四条至第七条），是关于注册会计师职业后续教育的一般原则和要求，主要说明注册会计师职业后续教育应当持续不断地进行、职业后续教育可以采用以下的形式以及应当选择的内容、中国注册会计师协会及其地方组织、会计师事务所等在组织、从事职业后续教育活动中应当遵循的原则等有关内容。

第三章为“内容与形式”（第八条至第十条），是对注册会计师职业后续教育的内容及其可以采取的形式作出规定。职业后续教育的内容主要包括四个方面：（1）会计准则及国家其他有关财务会计法规；（2）与注册会计师执业相关的其他法规；（3）独立审计准则及其他职业规范；（4）执业所需的其他知识与技能。同时，还明确指出，职业后续教育的具体内容应当根据注册会计师的具体情况来确定。对职业后续教育的形式，准则分“一般应当采用以下形式”和“也可采用……以下形式”这两个方面作出了规定。

第四章为“组织与实施”（第十一条至第十四条），是对如何组织、实施注册会计师的职业后续教育作出了规定，其中包括对中国注册会计师协会及其地方组织在组织实施职业后续教育中的主要职责、会计师事务所和注册会计师在进行职业后续教育中应当制定适当的计划等方面的规定。

第五章为“检查与考核”（第十五条至第十八条），是对注册会计师职业后续教育的检查、考核、职业后续教育时间的计算方法，未能按要求完成职业后续教育的处罚等方面所做的相应规定。

第六章为“附则”（第十九条和第二十条），说明本准则的解释权和施行日期。

二、关于“总则”的说明

（一）制定《职业后续教育基本准则》的目的和依据

本准则第一条规定：“为了规范注册会计师职业后续教育，提高注册会计师的专业胜任能力与执业水平，根据《中华人民共和国注册会计师法》，制定本准则。”这一规定明确了制定本准则的目的和依据。

本准则的制定目的可以归纳为以下几个方面：规范注册会计师职业后续教育，明确注册会计师职业后续教育的要求，保持和提高注册会计师的专业胜任能力与执业水平。

本准则的制定依据是《中华人民共和国注册会计师法》。《中华人民共和国注册会计师法》第三十五条规定：“中国注册会计师协会依法拟订注册会计师执业准则、规则，报国务院财政部门批准后施行。”

（二）职业后续教育的涵义

本准则第二条规定：“本准则所称职业后续教育，是指注册会计师为保持和提高其专业胜任能力与执业水平，掌握和运用相关新知识、新技能、新法规所进行的学习与研究。”

具体地说，职业后续教育的涵义可从以下几个方面来理解：(1)职业后续教育的宗旨是保持和提高注册会计师的专业胜任能力与执业水平；(2)职业后续教育的主体是注册会计师；(3)注册会计师的职业后续教育要围绕与执业相关的新知识、新技能、新法规来进行。本准则中对职业后续教育的定义与国际上其他国家或地区的定义大致相同。例如，美国注册会计师协会对注册会计师职业后续教育的定义是：“为了向公众提供有竞争力的服务而必须进行的长期学习的重要部分，通过一系列正规的（学习）活动使职业人员得以维持和提高其专业能力。”加拿大CICA对职业后续教育的定义是：“职业后续教育是指对已成为注册会计师的职业人士，为了巩固和提高其专业素质和执业能力，在专业新知识和专业新技能方面接受的继续教育。”国际会计师联合会则把职业后续教育看作是注册会计师在其一生的工作时间内取得资格前的教育和培训的延伸，并强调每一个注册会计师都应有不懈的职业责任感，保持他们的专业知识和技能。

（三）本准则的适用范围

本准则第三条规定：“中国注册会计师协会非执业会员的职业后续教育，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。”这一条实际上包括两个方面的涵义：一是中国注册会计师协会的执业会员即注册会计师，应当遵照本规定进行职业后续教育，也就是说，本准则适用于所有注册会计师；二是中国注册会计师协会的非执业会员，在中国注册会计师协会对其职业后续教育未有作出其他相应规定，制定其他相应办法或其他要求的情况下，也应当参照本准则的有关规定，办理职业后续教育的有关事项。

三、关于“一般原则”的说明

（一）职业后续教育的长期性

本准则第四条规定：“注册会计师应当不断接受职业后续教育，以提高专业胜任能力与执业水平。”

职业后续教育应当贯穿于注册会计师的整个执业生涯。”

注册会计师进行职业后续教育的基本目的是保持和提高其专业胜任能力和执业水平。这不仅是注册会计师职业自身发展的需要，也是社会各方面对注册会计师职业界的必然要求。众所周知，注册会计师的执业环境（包括法律、社会、经济、人文等方面）是不断发展变化的，因而，社会各方面对注册会计师的执业能力、执业质量的要求也是在不断变化、提高的。注册会计师只有不断地进行职业后续教育，掌握和运用相关新知识、新技能和新法规才能满足社会的需要，因此，注册会计师的职业后续教育应当是贯穿于注册会计师整个执业生涯的活动，应当持续不断地进行。

（二）职业后续教育的内容与形式

本准则第五条规定：“注册会计师、会计师事务所应当根据有关要求，采用适当的职业后续教育形式，合理确定职业后续教育的内容。”

上述规定中实际上包括以下几个方面的涵义：(1)职业后续教育的内容和形式应由注册会计师和会计师事务所根据中国注册会计师协会及其地方组织的有关要求合理确定；(2)职业后续教育的形式应当具有针对性；(3)职业后续教育的内容应当根据有关要求和注册会计师的不同情况来确定。

（三）职业后续教育的组织与实施

本准则第六条规定：“中国注册会计师协会及其地方组织应当合理组织并有效实施职业后续教育，以不断提高注册会计师全行业的执业水准。

注册会计师和会计师事务所应当合理制定并实施职业后续教育计划。”

这条规定包括以下几层涵义：(1)中国注册会计师协会及其地方组织在组织并有效实施全行业（全国或本地区）职业后续教育活动中具有重要责任；(2)会计师事务所和注册会计师应根据本所及本人的实际情况制定适合本所及本人情况的职业后续教育计划。这里有一点需要说明的是，从长远的眼光来看，职业后续教育活动的组织和实施应当主要由会计师事务所和注册会计师个人来组织和实施，因为只有这种方式下的职业后续教育才最具有针对性、有效性，才最能够调动会计师事务所的积极性及注册会计师个人的主观能动性。目前，在注册会计师事业较为发达的国家和地区，一般都是采用这种方式进行的。理所当然，中国注册会计师的职业后续教育也将朝着这个方向发展。但是，由于中国注册会计师事业恢复重建历史不长，注册会计师队伍的素质及其执业环境都还有待于进一步提高和完善，各会计师事务所的力量又强弱不均，因此，为了避免各会计师事务所自行进行职业后续教育（如开发教材、组织培训等）可能带来的弊端（一部分小所可能无力进行职业后续教育；大量重复工作带来的资财浪费），在目前情况下，还需要由中国注册会计师协会及其地方组织在全国范围内（或本辖区）组织实施职业后续教育活动。当然，在准则中，我们又没有排斥一些有力量的事务所根据本所情况制定并实施的职业后续教育计划。

（四）职业后续教育的检查与考核

本准则第七条规定：“中国注册会计师协会及其地方组织、会计师事务所应当定期检查与考核职业后续教育情况，确保职业后续教育质量。”

这条规定包括两个方面涵义：(1)职业后续教育的检查与考核由中国注册会计师协会及其地方组织和会计师事务所共同进行，三者各司其职、各负其责，同时，对职业后续教育的检查与考核是定期进行的；(2)检查、考核职业后续教育的目的在于确保职业后续教育的质量，防止形式主义或敷衍应付等问题。

四、关于“内容与形式”的说明

（一）职业后续教育的具体内容

本准则第八条规定：“职业后续教育的内容主要包括：

- （一）会计准则及国家其他有关财务会计法规；
- （二）独立审计准则及其他职业规范；
- （三）与执业相关的其他法规；
- （四）执业所需的其他知识与技能。

职业后续教育的具体内容应当根据不同对象及其需要确定。”

职业后续教育具体内容的确定既要考虑注册会计师执业环境的各种变化，又要考虑不同层次注册会计师的具体情况，但无论怎样变化，与注册会计师执业密切相关的上述四个方面应当是职业后续教育必不可少的内容。

（二）职业后续教育的形式

本准则第九条规定：“职业后续教育一般应当采用以下形式：

(一) 参加中国注册会计师协会及其地方组织举办或认可的各种培训活动；

(二) 参加中国注册会计师协会认可的有关大专院校的专业课程进修；

(三) 参加中国注册会计师协会组织或认可的相关专题研讨会。”

本准则第十条规定：“职业后续教育也可采用中国注册会计师协会认可的以下形式：

(一) 参加各会计师事务所自行组织的专业研讨与培训；

(二) 公开出版专业著作或发表专业论文；

(三) 承担专业课题研究，并取得研究成果；

(四) 个人专业学习与实务研究；

(五) 其他形式。”

准则第九条及第十条均是对职业后续教育的形式所做的规定。不过，这里有必要提请注意的是，第九条是“职业后续教育一般应当采用以下形式”，而第十条则是“职业后续教育也可采用中国注册会计师协会认可的以下形式”。这就是说，两类形式的职业后续教育均可以接受。中国注册会计师协会将根据《职业后续教育基本准则》的上述规定，拟订不同形式的职业后续教育时间折算标准，以确保职业后续教育的质量。

五、关于“组织与实施”的说明

(一) 中国注册会计师协会在组织、实施职业后续教育中的主要职责

本准则第十一条规定：“职业后续教育由中国注册会计师协会及其地方组织负责组织、实施。”这就明确地指出：有组织的全国性的或区域性的职业后续教育应当由中国注册会计师协会及其地方组织承担，这是两级协会的职责。

本准则第十二条规定：“中国注册会计师协会组织、实施职业后续教育的主要职责是：

(一) 制定全国性职业后续教育制度、办法；

(二) 组织全国性职业后续教育活动；

(三) 制定全国性年度职业后续教育大纲；

(四) 组织全国性职业后续教育教材的编写、选定；

(五) 组织全国性职业后续教育检查、考核。”

具体地讲，中国注册会计师协会在组织、实施全国性职业后续教育活动中的职责包括：

1. 按照《中国注册会计师职业后续教育基本准则》的要求，制定全国性职业后续教育制度、办法。比如，对中国注册会计师协会非执业会员的职业后续教育办法；证券业务资格的执业会员的职业后续教育办法；中国注册会计师职业后续教育考核、检查办法等等。

2. 组织全国性职业后续教育活动。比如，从 1996 年开始配合第一批、第二批独立审计准则的颁布而进行的全国性“独立审计准则”培训班；为提高会计师事务所主任会计师的水平而举办的主任会计师培训班；工作底稿培训班等等。

3. 按照注册会计师事业发展的要求，制定全国性年度职业后续教育大纲，以大纲形式将某一年度内应重点开展的培训内容及要求向协会会员公布，以指导、促进全国的职业后续教育活动。

4. 按“统一规划、分类指导”的原则，组织全国性职业后续教育教材的编写，选定一部分符合职业后续教育要求的教材供全国性职业后续教育之需。目前，中国注册会计师协会已着手组织编写一套全国性职业后续教育教材。

5. 组织全国性职业后续教育的检查、考核。这种检查、考核是在各地方协会对本地区注册会计师职业后续教育检查、考核的基础上进行的，是一种不定期的再检查、再考核。

（二）中国注册会计师协会各地方组织在组织、实施职业后续教育中的主要职责

按照本准则第十三条的规定，中国注册会计师协会的各地方组织（各省、自治区、直辖市协会）应当根据职业后续教育准则及其他相关要求，组织、实施本地区的职业后续教育，其主要职责包括：

（1）制定适应本地区情况、符合中国注册会计师协会要求的地区性职业后续教育制度、办法；

（2）组织本地区的注册会计师参加各种形式的职业后续教育活动；

（3）制定本地区的年度职业后续教育大纲；

（4）组织对本地区注册会计师职业后续教育的检查、考核。

（三）注册会计师、会计师事务所制定、实施职业后续教育计划

会计师事务所、注册会计师能否按照中国注册会计师协会及其地方组织的要求、并有效地结合本所的实际制定适当的职业后续教育计划对确保职业后续教育的质量至关重要。因此，准则第十四条规定：“注册会计师、会计师事务所应当根据职业后续教育准则及其他相关要求，合理制定并有效实施职业后续教育计划。”

六、关于“检查与考核”的说明

职业后续教育能否达到保持和提高注册会计师的专业胜任能力与执业水平，严格、有效地检查、考核是必不可少的环节。按照《职业后续教育基本准则》第十五条的规定，中国注册会计师协会、各地方组织、会计师事务所应当分别承担检查、考核全国、本地区、本会计师事务所的注册会计师职业后续教育的情况。

对职业后续教育的时间，本准则第十六条规定：“职业后续教育时间按学时数计算，其要求由中国注册会计师协会确定。”这条规定包括以下两层涵义：一是职业后续教育时间按学时数计算，不同形式的职业后续教育可由中国注册会计师协会制定一定的折算标准；二是具体的职业后续教育学时要求（如执业会员、有证券业务资格的执业会员、非执业会员）由中国注册会计师协会根据具体情况确定。世界上大多数国家或地区也均以学时数来计算职业后续教育时间，并制定了相应的标准。

（1）英国

英格兰与威尔士特许会计师协会规定注册会计师每年应接受 150 学分的后续专业教育。对组织性的后续专业教育每小时为 3 学分，对无组织性的后续专业教育每小时为 1 学分。

（2）加拿大

不列颠哥伦比亚特许会计师协会要求公开执业的注册会计师在三年内完成 70 小时的后续专业教育，每年至少要有 14 小时。明尼托巴弟特许会计师协会要求公开执业的注册会计师每年至少完成 18 小时的后续专业教

育。

(3) 澳大利亚

澳大利亚特许会计师协会的会员每年要有 40 小时后续专业教育,至少有 20 小时为有组织性的后续专业教育。

(4) 中国的香港地区

香港地区会计师公会建议执业的注册会计师每年至少要有 20 小时有组织性的和 20 小时无组织性的后续专业教育。

(5) 新加坡

新加坡注册会计师协会建议对其成员每年要有 150 学分的后续教育。1 小时有组织性的后续专业教育为 3 个学分,1 小时无组织性的后续专业教育为 1 个学分。

(6) 中国的台湾地区

台湾地区注册会计师职业团体规定上市公司的注册会计师每三年要有 90 小时的后续专业教育(每年至少有 15 小时);非上市公司的注册会计师每三年至少要有 60 小时后续专业教育(每年至少 10 小时)。

按照本准则第十七条的规定,中国注册会计师协会将统一印制发放注册会计师的职业后续教育考核手册。注册会计师在接受中国注册会计师协会及其地方组织的检查、考核时,应出具由会计师事务所据实填报的职业后续教育考核手册。对未能提供职业后续教育的有效记录或无故未达到职业后续教育要求的,中国注册会计师协会及其地方组织将对此类注册会计师不予考核通过。

七、关于“附则”的说明

本准则第十九条和第二十条分别对本准则的解释权和施行日期做了规定。解释权属中国注册会计师协会,施行日期自 1997 年 1 月 1 日开始。

