



中国注册会计师 执业准则指南

(2007 年修订)

(上册)

中国注册会计师协会 编



中国财政经济出版社

中国注册会计师执业准则指南

(2007 年修订)

(上 册)

中国注册会计师协会 编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国注册会计师执业准则指南. 2007 年 / 中国注册会计师协会编. —修订本. —北京: 中国财政经济出版社, 2008. 2

ISBN 978 - 7 - 5095 - 0417 - 8

I. 中… II. 中… III. 注册 - 会计师 - 会计制度 - 中国 - 2007 IV. F233. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 200004 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京人卫印刷厂印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 16 开 77 印张 1 760 000 字

2008 年 2 月第 2 版 2008 年 2 月北京第 1 次印刷

印数: 1—5 060 定价: 156.00 元(上、下册)

ISBN 978 - 7 - 5095 - 0417 - 8/F · 0347

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

再版前言

中国注册会计师执业准则体系已于2006年2月15日由财政部发布，自2007年1月1日起在所有会计师事务所施行。

执业准则体系的发布和实施，适应了我国社会主义市场经济发展要求，顺应了会计准则国际趋同大势，对于提高会计信息质量和引导资源有效配置，维护资本市场秩序和保护社会公众利益，提高对外开放水平和完善社会主义市场经济体制，都具有十分重要的作用。

为了帮助广大注册会计师正确理解、深入掌握注册会计师执业准则，中国注册会计师协会在注册会计师执业准则的框架下，制定了准则指南，于2006年11月1日颁布，自2007年1月1日起施行。在指南制定过程中，我们特别注意遵循以下原则：一是力求内容全面。针对每项准则，都起草了相应的指南。二是突出可操作性。指南除系统阐述准则的理论基础、规范的理由和对执业的影响外，还重点阐述准则的核心程序和具体方法，并增加了大量的解释、说明、举例和图示。三是坚持借鉴国际准则与体现我国审计实务需要相结合。根据中国审计准则委员会和国际审计与鉴证准则理事会发表联合声明的精神，指南进一步体现与国际审计准则趋同的要求，同时又力求与我国的法律要求、文化习惯和经济发展情况相适应。

从2007年中注协组织的会计师事务所执业质量检查情况看，会计师事务所按照执业准则体系与相关执业准则指南完善了质量控制制度，修订了执业规程，并运用于执业过程中，平稳地实现了新旧准则的转换和过渡。但在准则指南执行过程中，我会也陆续收到会员反馈的一些实际问题，主要涉及指南部分内容的解释说明、相关指南之间的呼应、参考范例等方面。

另一方面，中国注册会计师协会自2007年初开始与香港会计师公会就两地审计准则等效认同问题进行会谈。经过近一年的努力，双方就两地审计准则的比较结果达成一致意见。2007年12月6日，财政部王军副部长代表中国审计准则委员会与香港会计师公会在香港签署了关于内地与香港审计准则等效的联合声明，宣布内地审计准则与香港审计准则实现等效。在内地与香港审计准则等效谈判过程中，香港会计师公会提出了内地准则指南中需要讨论的问题和有关建议，主要涉及对国际审计准则中部分解释、补充说明、举例等内容的省略。

中注协认真研究了上述问题与意见，并征求了指南起草专家的意见，对准则指南进行了补充和完善，并于2007年11月29日正式发布了《中国注册会计师执业准则指南（2007年修订）》。本次修订的内容主要包括以下两个方面：（1）根据注册会计师行业

的发展和审计实务的需要，以及国际审计准则的最新变化，对部分指南的内容进行了补充。（2）对原指南省略的有关国际审计准则的部分解释、说明、举例等作了必要的补充，并对个别文字的表述方式进行了修改与完善。

值此本书再版之际，谨向财政部王军副部长和中注协刘仲藜会长对审计准则体系建设工作的高度重视、大力支持和亲切指导，表示崇高的敬意！向所有支持和参与指南起草和修订工作的领导和专家们，表示衷心的感谢！向所有关心支持审计准则体系建设和注册会计师事业发展的各界人士，表示由衷的谢意！

中国注册会计师协会
二〇〇七年十二月

总 目 录

(上 册)

中国注册会计师协会关于印发《中国注册会计师执业准则指南（2007 年修订）》的通知	(1)
《中国注册会计师鉴证业务基本准则》指南	(2)
审计准则指南	(35)
《中国注册会计师审计准则第 1101 号——财务报表审计的目标和一般原则》指南	(37)
《中国注册会计师审计准则第 1111 号——审计业务约定书》指南	(54)
《中国注册会计师审计准则第 1121 号——历史财务信息审计的质量控制》指南	(65)
《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》指南	(79)
《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中对舞弊的考虑》指南	(115)
《中国注册会计师审计准则第 1142 号——财务报表审计中对法律法规的考虑》指南	(150)
《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》指南	(165)
《中国注册会计师审计准则第 1152 号——前后任注册会计师的沟通》指南	(197)
《中国注册会计师审计准则第 1201 号——计划审计工作》指南	(212)
《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》指南	(248)

《中国注册会计师审计准则第 1212 号	
——对被审计单位使用服务机构的考虑》指南	(317)
《中国注册会计师审计准则第 1221 号	
——重要性》指南	(334)
《中国注册会计师审计准则第 1231 号	
——针对评估的重大错报风险实施的程序》指南	(345)
《中国注册会计师审计准则第 1301 号	
——审计证据》指南	(384)
《中国注册会计师审计准则第 1311 号	
——存货监盘》指南	(399)
《中国注册会计师审计准则第 1312 号	
——函证》指南	(422)
《中国注册会计师审计准则第 1313 号	
——分析程序》指南	(440)
《中国注册会计师审计准则第 1314 号	
——审计抽样和其他选取测试项目的方法》指南	(463)
《中国注册会计师审计准则第 1321 号	
——会计估计的审计》指南	(527)
《中国注册会计师审计准则第 1322 号	
——公允价值计量和披露的审计》指南	(538)
《中国注册会计师审计准则第 1323 号	
——关联方》指南	(562)

(下 册)

《中国注册会计师审计准则第 1324 号	
——持续经营》指南	(573)
《中国注册会计师审计准则第 1331 号	
——首次接受委托时对期初余额的审计》指南	(598)
《中国注册会计师审计准则第 1332 号	
——期后事项》指南	(613)
《中国注册会计师审计准则第 1341 号	
——管理层声明》指南	(623)
《中国注册会计师审计准则第 1401 号	
——利用其他注册会计师的工作》指南	(636)
《中国注册会计师审计准则第 1411 号	
——考虑内部审计工作》指南	(656)

《中国注册会计师审计准则第 1421 号	
——利用专家的工作》指南	(667)
《中国注册会计师审计准则第 1501 号	
——审计报告》指南	(676)
《中国注册会计师审计准则第 1502 号	
——非标准审计报告》指南	(690)
《中国注册会计师审计准则第 1511 号	
——比较数据》指南	(706)
《中国注册会计师审计准则第 1521 号	
——含有已审计财务报表的文件中的其他信息》指南	(723)
《中国注册会计师审计准则第 1601 号	
——对特殊目的审计业务出具审计报告》指南	(735)
《中国注册会计师审计准则第 1602 号	
——验资》指南	(757)
《中国注册会计师审计准则第 1611 号	
——商业银行财务报表审计》指南	(826)
《中国注册会计师审计准则第 1612 号	
——银行间函证程序》指南	(857)
《中国注册会计师审计准则第 1613 号	
——与银行监管机构的关系》指南	(869)
《中国注册会计师审计准则第 1621 号	
——对小型被审计单位审计的特殊考虑》指南	(885)
《中国注册会计师审计准则第 1631 号	
——财务报表审计中对环境事项的考虑》指南	(913)
《中国注册会计师审计准则第 1632 号	
——衍生金融工具的审计》指南	(943)
《中国注册会计师审计准则第 1633 号	
——电子商务对财务报表审计的影响》指南	(982)
审阅准则指南	(1007)
《中国注册会计师审阅准则第 2101 号	
——财务报表审阅》指南	(1009)
其他鉴证业务准则指南	(1069)
《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3101 号	
——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》指南	(1071)
《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3111 号	
——预测性财务信息的审核》指南	(1101)

相关服务准则指南 (1137)

《中国注册会计师相关服务准则第 4101 号

——对财务信息执行商定程序》指南 (1139)

《中国注册会计师相关服务准则第 4111 号

——代编财务信息》指南 (1155)

会计师事务所质量控制准则指南 (1171)

《会计师事务所质量控制准则第 5101 号

——业务质量控制》指南 (1173)

附录

中国审计准则委员会组成名单 (1209)

中国注册会计师协会审计准则外国及港澳台专家咨询组组成名单 (1211)

中国注册会计师协会审计准则起草组组成名单 (1212)

中国注册会计师协会审计准则指南起草组组成名单 (1214)

中国注册会计师协会审计准则指南修订小组组成名单 (1216)

中国注册会计师协会关于印发 《中国注册会计师执业准则指南 (2007 年修订)》的通知

会协〔2007〕89 号

各省、自治区、直辖市注册会计师协会：

中国注册会计师执业准则体系与相关执业准则指南已于 2007 年 1 月 1 日起在所有会计师事务所施行。从今年的会计师事务所执业质量检查情况看，会计师事务所按照执业准则体系与相关执业准则指南完善了质量控制制度，修订了执业规程，并运用于执业过程中，平稳地实现了新旧准则的转换和过渡。

为进一步推动执业准则体系的贯彻执行，巩固执业准则体系国际趋同的成果，根据执业准则的实施情况，我会对执业准则指南进行了补充和完善。现将修订后的中国注册会计师执业准则指南予以印发，自 2007 年 12 月 1 日起施行。执行中有何问题，请及时反馈我会。

中国注册会计师协会
二〇〇七年十一月二十九日

《中国注册会计师鉴证业务基本准则》指南

目 录

第一章 总 则	(5)
一、本准则的制定目的	(5)
二、本准则的适用范围	(5)
三、注册会计师的含义	(6)
四、鉴证业务要素	(6)
五、与鉴证业务相关的职业道德和质量控制要求	(7)
第二章 鉴证业务的定义与目标	(7)
一、鉴证业务的定义	(8)
二、鉴证对象信息的定义	(8)
三、鉴证业务与相关服务的区别	(8)
四、基于责任方认定的业务和直接报告业务	(9)
五、鉴证业务的目标	(11)
六、合理保证的鉴证业务与有限保证的鉴证业务的区别	(11)
第三章 业务承接	(13)
一、承接鉴证业务的条件	(13)
二、标准不适当时的处理方式	(14)
三、已承接鉴证业务的变更	(15)
第四章 鉴证业务的三方关系	(15)
一、三方关系概述	(15)
二、注册会计师	(16)
三、责任方	(16)
四、责任方声明	(17)
五、预期使用者	(17)
六、鉴证业务约定条款的确定	(17)
第五章 鉴证对象	(18)
一、鉴证对象与鉴证对象信息的形式	(18)
二、鉴证对象特征	(19)

三、适当的鉴证对象应当具备的条件	(19)
第六章 标 准	(20)
一、标准的定义	(20)
二、标准的类型	(20)
三、适当的标准应当具备的特征	(20)
四、评价标准的适当性	(21)
五、预期使用者获取标准的方式	(21)
第七章 证 据	(22)
第一节 总体要求	(22)
一、保持职业怀疑态度	(22)
二、及时作出记录	(22)
三、考虑重要性、鉴证业务风险以及可获取证据的数量和质量	(22)
第二节 职业怀疑态度	(22)
一、职业怀疑态度的含义	(22)
二、鉴证业务通常不涉及鉴定文件记录的真伪	(23)
第三节 证据的充分性和适当性	(23)
一、证据的充分性	(24)
二、证据的适当性	(24)
三、证据可靠性的影响因素	(24)
四、鉴证对象特征对证据的充分性和适当性的影响	(25)
五、判断证据充分性和适当性时的决策	(25)
第四节 重要性	(25)
一、重要性的含义	(25)
二、重要性包括数量和性质两方面的因素	(26)
第五节 鉴证业务风险	(26)
一、鉴证业务风险的含义	(26)
二、不同类型鉴证业务中可接受的鉴证业务风险水平	(26)
三、鉴证业务风险的内容	(27)
第六节 证据收集程序的性质、时间和范围	(27)
一、证据收集程序的总体要求	(27)
二、合理保证鉴证业务的证据收集程序	(28)
三、合理保证不等于绝对保证	(28)
第七节 可获取证据的数量和质量	(29)
一、可获取证据的数量和质量	(29)
二、注册会计师工作范围受到重大限制时的处理	(29)
第八节 记 录	(30)
一、记录重大事项	(30)
二、编制和保存工作底稿	(30)

第八章 鉴证报告	(30)
一、出具鉴证报告的总体要求	(31)
二、鉴证结论的两种表述形式	(31)
三、提出鉴证结论的积极方式和消极方式	(31)
四、注册会计师不能出具无保留结论报告的情况	(32)
五、注册会计师姓名的使用	(33)
第九章 附 则	(33)
一、可参照执行本准则的司法鉴定业务	(33)
二、不必遵守本准则的情况	(33)

第一章 总 则

《中国注册会计师鉴证业务基本准则》（以下简称本准则）第一章（第一条至第四条），主要说明本准则的制定目的和适用范围、鉴证业务要素，以及注册会计师执行鉴证业务的总体要求。

一、本准则的制定目的

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

二、本准则的适用范围

（一）应当遵守本准则的情况

本准则第二条指出，鉴证业务包括历史财务信息审计业务、历史财务信息审阅业务和其他鉴证业务。注册会计师执行历史财务信息审计业务、历史财务信息审阅业务和其他鉴证业务时，应当遵守本准则以及依据本准则制定的审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则。

如图 1 所示，中国注册会计师业务准则体系由鉴证业务准则和相关服务准则所构成。

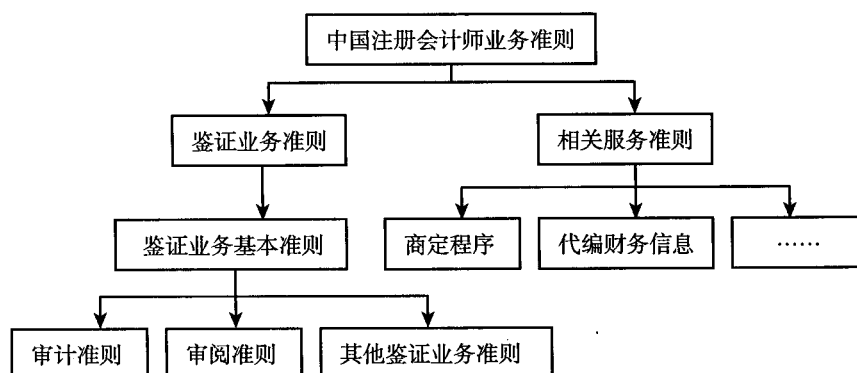


图 1 中国注册会计师业务准则体系

鉴证业务准则由鉴证业务基本准则统领，按照鉴证业务提供的保证程度和鉴证对象的不同，分为审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则。其中，审计准则是整个业务准则体系的核心。

审计准则用以规范注册会计师执行历史财务信息的审计业务。在提供审计服务时，注册会计师对所审计信息是否不存在重大错报提供合理保证，并以积极方式提出结论。

审阅准则用以规范注册会计师执行历史财务信息的审阅业务。在提供审阅服务时，

注册会计师对所审阅信息是否不存在重大错报提供有限保证，并以消极方式提出结论。

其他鉴证业务准则用以规范注册会计师执行历史财务信息审计或审阅以外的其他鉴证业务，根据鉴证业务的性质和业务约定书的要求，提供有限保证或合理保证。其他鉴证业务主要包括预测性财务信息的审核、内部控制鉴证等。

相关服务准则用以规范注册会计师执行除鉴证业务外的其他相关服务业务。相关服务业务主要包括对财务信息执行商定程序、代编财务信息、税务咨询和管理咨询等。在提供相关服务时，注册会计师不提供任何程度的保证。注册会计师对相关服务业务出具报告时，应当与鉴证报告明确区分。为避免使用者混淆，相关服务业务报告应当避免出现如下情形：（1）暗示遵循本准则或审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则；（2）不适当地使用“审计”、“审阅”、“鉴证”等术语；（3）含有可能被合理误认为是鉴证结论的陈述。

（二）部分适用本准则的情况

一项鉴证业务可能是某项综合业务的构成部分。例如，与企业并购相关的业务可能包括对历史财务信息和预测性财务信息发表鉴证意见的要求。在这种情况下，本准则仅适用于该业务中与鉴证业务相关的部分。

（三）不存在除责任方之外的其他预期使用者的情况

如果某项业务不存在除责任方之外的其他预期使用者，但在其他所有方面符合审计准则、审阅准则或其他鉴证业务准则的要求，注册会计师和责任方可以协商运用本准则的原则。在这种情况下，注册会计师的报告中应注明该报告仅供责任方使用。

三、注册会计师的含义

本准则第三条第一款指出，本准则所称注册会计师，是指取得注册会计师证书并在会计师事务所执业的人员，有时也指其所在的会计师事务所（如在承接业务时）。

中国注册会计师执业准则要求，鉴证报告要由注册会计师签名、盖章，并载明会计师事务所的名称和地址，加盖会计师事务所公章。

四、鉴证业务要素

鉴证业务旨在增进某一鉴证对象信息的可信性。注册会计师通过收集充分、适当的证据来评价某个鉴证对象是否在所有重大方面符合适当的标准，并出具鉴证报告，从而提高该鉴证对象信息的可信性。

本准则第三条第二款指出，本准则所称鉴证业务要素，是指鉴证业务的三方关系、鉴证对象、标准、证据和鉴证报告。

1. 三方关系。三方关系人分别是注册会计师、责任方和预期使用者。注册会计师对由责任方负责的鉴证对象或鉴证对象信息提出结论，以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息的信任程度。

2. 鉴证对象。鉴证对象具有多种不同的表现形式，如财务或非财务的业绩或状况、物理特征、系统与过程、行为等。不同的鉴证对象具有不同特征。

3. 标准。标准即用来对鉴证对象进行评价或计量的基准，当涉及列报时，还包括列报的基准。

4. 证据。获取充分、适当的证据是注册会计师提出鉴证结论的基础。

5. 鉴证报告。注册会计师应当针对鉴证对象信息（或鉴证对象）在所有重大方面是否符合适当的标准，以书面报告的形式发表能够提供一定保证程度的结论。

本准则的第四章至第八章分别对鉴证业务的五要素进行详细说明。

五、与鉴证业务相关的职业道德和质量控制要求

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

（一）遵守职业道德规范

目前，注册会计师职业道德规范为《中国注册会计师职业道德规范指导意见》。注册会计师在执行鉴证业务时应当遵守该文件中的相关规定。

《中国注册会计师职业道德规范指导意见》要求注册会计师在执行鉴证业务时，恪守独立、客观、公正的原则，保持专业胜任能力和应有的关注，并对执业过程中获知的信息保密。

其中，应有的关注是指专业人士对其所提供服务承担的勤勉尽责的义务。应有的关注要求注册会计师应当以勤勉尽责的态度执行鉴证业务，在执业过程中保持职业怀疑态度，运用其专业知识、技能和经验，收集和客观评价证据。

（二）遵守质量控制准则

质量控制准则用以规范会计师事务所在执行各类业务时应当遵守的质量控制政策和程序，是对会计师事务所质量控制提出的制度要求。

会计师事务所应当根据质量控制准则并结合具体情况，制定合适的质量控制制度，包括质量控制政策和程序，以合理实现质量控制的两大目标：（1）保证会计师事务所及其人员遵守法律法规、职业道德规范以及中国注册会计师审计准则、中国注册会计师审阅准则、中国注册会计师其他鉴证业务准则和中国注册会计师相关服务准则的规定；（2）会计师事务所和项目负责人根据具体情况出具恰当的报告。

目前，财政部已发布两个质量控制准则，即《会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制》和《中国注册会计师审计准则第 1121 号——历史财务信息审计的质量控制》，前者从会计师事务所层面上进行规范，适用于包括鉴证业务在内的各项业务；后者从执行审计项目的负责人层面上进行规范，仅适用于历史财务信息审计业务。这两项准则联系紧密，前者是后者的制定依据。

注册会计师应当遵守财政部发布的会计师事务所质量控制准则以及本所制定的质量控制制度。

第二章 鉴证业务的定义与目标

本准则第二章（第五条至第八条），主要说明鉴证业务与鉴证对象信息的定义、鉴

证业务与相关服务的区别，并区分不同类型的鉴证业务。

一、鉴证业务的定义

本准则第五条第一款对鉴证业务的定义进行了界定。鉴证业务是指注册会计师对鉴证对象信息提出结论，以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息信任程度的业务。

上述定义可从以下几个方面加以理解：

（1）鉴证业务的用户是“预期使用者”，即鉴证业务可以用来有效地满足预期使用者的需求；

（2）鉴证业务的目的是改善信息的质量或内涵，增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息的信任程度，即以适当保证或提高鉴证对象信息的质量为主要目的，而不涉及为如何利用信息提供建议；

（3）鉴证业务的基础是独立性和专业性，通常由具备专业胜任能力和独立性的注册会计师来执行，注册会计师应当独立于责任方和预期使用者；

（4）鉴证业务的“产品”是鉴证结论，注册会计师应当对鉴证对象信息提出结论，该结论应当以书面报告的形式予以传达。

二、鉴证对象信息的定义

本准则第五条第二款对鉴证对象信息的含义进行了界定。鉴证对象信息是按照标准对鉴证对象进行评价和计量的结果。如责任方按照会计准则和相关会计制度（标准）对其财务状况、经营成果和现金流量（鉴证对象）进行确认、计量和列报（包括披露，下同）而形成的财务报表（鉴证对象信息）。对内部控制有效性的认定（鉴证对象信息）是将评估内部控制有效性的框架（标准），例如美国 COSO 的“内部控制：整合框架”或“企业风险管理：整合框架”、中华人民共和国财政部制定的内部控制准则、证券交易所制定的上市公司内部控制指引，应用到内部控制过程（鉴证对象）而形成的信息。

本准则第六条规定，鉴证对象信息应当恰当反映既定标准运用于鉴证对象的情况。如果没有按照既定标准恰当反映鉴证对象的情况，鉴证对象信息可能存在错报，而且可能存在重大错报。例如，某企业的财务报表未能按照会计准则和相关会计制度的要求在所有重大方面公允反映其财务状况、经营成果和现金流量，或者某企业未能根据中华人民共和国财政部制定的内部控制准则或者证券交易所制定的上市公司内部控制指引对其内部控制有效性的所有重大方面进行公允表述，则鉴证对象信息便可能存在错报，而且可能存在重大错报。

三、鉴证业务与相关服务的区别

注册会计师提供的专业服务包括鉴证业务和相关服务，两者的区别主要体现在以下几个方面：

1. 业务涉及的关系人不同。相关服务通常只涉及两方关系人，即客户和提供相关