



中国注册会计师 执业准则应用指南 2010

(上册)

中国注册会计师协会 制定



中国财政经济出版社

中国注册会计师执业准则应用指南 2010

(上 册)

中国注册会计师协会 制定

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应用指南. 2010/中国注册会计师协会制定. —北京: 中国财政经济出版社, 2010. 12

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2676 - 7

I. ①中… II. ①中… III. ①注册 - 会计师 - 会计制度 - 中国 - 指南 IV. ①F233.2 - 62

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 250465 号

责任编辑: 李 磊

责任校对: 杨瑞琦

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: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

涿州市新华印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 16 开 51.25 印张 1 067 000 字

2010 年 12 月第 1 版 2011 年 4 月涿州第 5 次印刷

印数: 7 061—8 560 定价: 128.00 元 (上、下册)

ISBN 978-7-5095-2676-7 / F·2276

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

中国注册会计师协会关于印发 《〈中国注册会计师审计准则第 1101 号 ——注册会计师的总体目标和审计工作 的基本要求〉应用指南》等 38 项应 用指南的通知

会协〔2010〕94 号

各省、自治区、直辖市注册会计师协会：

《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》等 38 项准则于 2010 年 11 月 1 日由财政部批准发布，自 2012 年 1 月 1 日起施行。为了指导注册会计师正确理解和运用执业准则，我会拟订了《〈中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求〉应用指南》等 38 项应用指南，现予发布，自 2012 年 1 月 1 日起施行。

应用指南是对执业准则重要条款的进一步解释、说明和举例，旨在为注册会计师更好地理解 and 运用执业准则提供指引。注册会计师应当掌握执业准则及应用指南的全部内容，以理解每项准则的目标并恰当遵守其要求。

我会于 2007 年 11 月 29 日发布的《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）中《〈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》等 35 项指南同时废止。执行中有何问题，请及时反馈我会。

附件：

1. 《〈中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求〉应用指南》等 38 项应用指南
2. 同时废止的 35 项指南名称

二〇一〇年十一月一日

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。

二〇〇七年十一月二十九日

目 录

(上 册)

《中国注册会计师鉴证业务基本准则》应用指南	1
审计准则应用指南	33
《中国注册会计师审计准则第 1101 号	
——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》应用指南	35
《中国注册会计师审计准则第 1111 号	
——就审计业务约定条款达成一致意见》应用指南	49
《中国注册会计师审计准则第 1121 号	
——对财务报表审计实施的质量控制》应用指南	64
《中国注册会计师审计准则第 1131 号	
——审计工作底稿》应用指南	71
《中国注册会计师审计准则第 1141 号	
——财务报表审计中与舞弊相关的责任》应用指南	77
《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》应用指南	99
《中国注册会计师审计准则第 1151 号	
——与治理层的沟通》应用指南	104
《中国注册会计师审计准则第 1152 号	
——向治理层和管理层通报内部控制缺陷》应用指南	115
《中国注册会计师审计准则第 1153 号	
——前任注册会计师和后任注册会计师的沟通》应用指南	121
《中国注册会计师审计准则第 1201 号	
——计划审计工作》应用指南	131
《中国注册会计师审计准则第 1211 号	
——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》应用指南	138
《中国注册会计师审计准则第 1221 号	

——计划和执行审计工作时的重要性》应用指南	166
《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采取的应对措施》应用指南	169
《中国注册会计师审计准则第 1241 号	
——对被审计单位使用服务机构的考虑》应用指南	180
《中国注册会计师审计准则第 1251 号	
——评价审计过程中识别出的错报》应用指南	190
《中国注册会计师审计准则第 1301 号	
——审计证据》应用指南	195
《中国注册会计师审计准则第 1311 号	
——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的 具体考虑》应用指南	205
《中国注册会计师审计准则第 1312 号	
——函证》应用指南	210
《中国注册会计师审计准则第 1313 号	
——分析程序》应用指南	217
《中国注册会计师审计准则第 1314 号	
——审计抽样》应用指南	221
《中国注册会计师审计准则第 1321 号	
——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露》应用指南	228
《中国注册会计师审计准则第 1323 号	
——关联方》应用指南	253
《中国注册会计师审计准则第 1324 号	
——持续经营》应用指南	264
《中国注册会计师审计准则第 1331 号	
——首次审计业务涉及的期初余额》应用指南	270
《中国注册会计师审计准则第 1332 号	
——期后事项》应用指南	276
《中国注册会计师审计准则第 1341 号	
——书面声明》应用指南	280
《中国注册会计师审计准则第 1401 号	
——对集团财务报表审计的特殊考虑》应用指南	287
《中国注册会计师审计准则第 1411 号	
——利用内部审计人员的工作》应用指南	313
《中国注册会计师审计准则第 1421 号	
——利用专家的工作》应用指南	316
《中国注册会计师审计准则第 1501 号	
——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》应用指南	327

《中国注册会计师审计准则第 1502 号	
——在审计报告中发表非无保留意见》应用指南	337
《中国注册会计师审计准则第 1503 号	
——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段》应用指南	348
《中国注册会计师审计准则第 1511 号	
——比较信息：对应数据和比较财务报表》应用指南	353
《中国注册会计师审计准则第 1521 号	
——注册会计师对含有已审计财务报表的文件中的其他	
信息的责任》应用指南	363

(下 册)

《中国注册会计师审计准则第 1601 号	
——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》应用指南	365
《中国注册会计师审计准则第 1602 号	
——验资》应用指南	373
《中国注册会计师审计准则第 1603 号	
——对单一财务报表和财务报表特定要素审计的特殊考虑》应用指南	444
《中国注册会计师审计准则第 1604 号	
——对简要财务报表出具报告的业务》应用指南	454
《中国注册会计师审计准则第 1611 号	
——商业银行财务报表审计》应用指南	463
《中国注册会计师审计准则第 1612 号	
——银行间函证程序》应用指南	495
《中国注册会计师审计准则第 1613 号	
——与银行监管机构的关系》应用指南	506
《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》应用指南	522
《中国注册会计师审计准则第 1632 号	
——衍生金融工具的审计》应用指南	552
《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》应用指南	590
审阅准则应用指南	615
《中国注册会计师审阅准则第 2101 号	
——财务报表审阅》应用指南	617

其他鉴证业务准则应用指南	677
《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》应用指南	679
《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》应用指南	708
相关服务准则应用指南	745
《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》应用指南	747
《中国注册会计师相关服务准则第 4111 号 ——代编财务信息》应用指南	763
质量控制准则应用指南	777
《质量控制准则第 5101 号 ——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和 相关服务业务实施的质量控制》应用指南	779
附 录	793
中国注册会计师协会第一届审计准则委员会组成名单 (2004 年 11 月—2010 年 11 月)	795
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	797
中国注册会计师协会审计准则起草组组成名单	798
中国注册会计师协会审计准则应用指南起草组组成名单	800

《中国注册会计师鉴证业务基本准则》 应用指南

(2007 年 11 月 29 日修订)

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。

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。

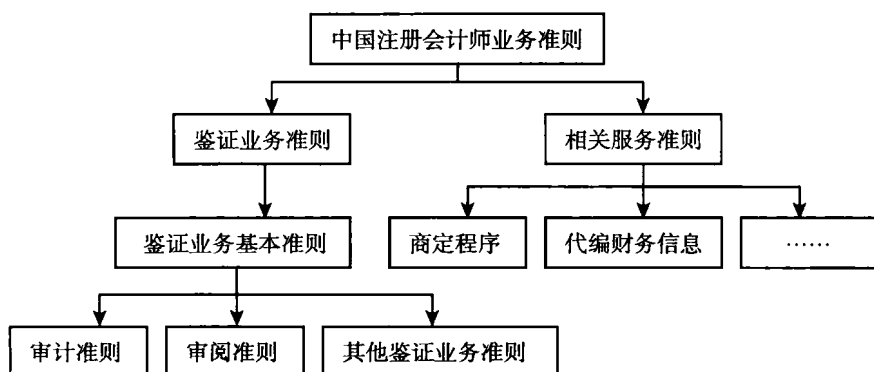


图1 中国注册会计师业务准则体系

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

职业道德规范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。

财政部已发布两个质量控制准则，即《质量控制准则第 5101 号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》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，即客户和提供相关服务的注册会计师；而鉴证业务通常涉及三方关系人，即责任方、预期使用者以及提供鉴证业务的注册会计师。

2. 业务关注的焦点不同。相关服务关注的焦点主要是信息的生成、编制或对如何利用信息作出决策提供建议；而鉴证业务关注的焦点是适当保证和提高鉴证对象信息的质量，通常不涉及信息的利用。

3. 工作结果不同。相关服务的工作结果不对信息提供可信性保证；而鉴证业务的工作结果是注册会计师以书面形式提出结论，该结论能对鉴证对象信息提供某种程度的可信性保证。

4. 独立性要求不同。相关服务通常不对提供服务的注册会计师提出独立性要求；而鉴证业务要求注册会计师必须独立于鉴证业务中的其他两方。

下面，我们以财务报表审计作为鉴证业务的例子，以代编财务信息作为相关服务的例子，对两类业务进行比较（见表1）。

表 1 鉴证业务与相关服务的区别例解

业务类型 区 别	相关服务 (以代编财务信息为例)	鉴证业务 (以财务报表审计为例)
业务关系人	只涉及注册会计师和责任方（管理层）两方关系人	涉及注册会计师、责任方（管理层）和预期使用者三方关系人
业务关注的焦点	财务信息的收集、分类和汇总	财务信息的质量
保证程度	不对财务信息提供任何程度的保证	对财务报表不存在重大错报提供合理保证

续表

业务类型 区别	相关服务 (以代编财务信息为例)	鉴证业务 (以财务报表审计为例)
独立性要求	不对独立性提出要求, 但如果不独立, 应当在代编业务报告中说明这一事实	要求注册会计师从实质上和形式上保持独立
报 告	如果注册会计师的姓名与代编财务信息相关, 需要出具代编业务报告, 但在报告中不提出鉴证结论	以书面形式提供审计报告, 并在报告中就财务报表是否存在重大错报提出鉴证结论

注册会计师在确定某项业务是适合作为鉴证业务还是适合作为相关服务时, 应当根据执业准则的要求, 着重考虑客户寻求服务的目的。如果客户的要求只涉及信息的编制和利用或就某一事项寻求建议或意见, 那么, 注册会计师将此业务作为相关服务是恰当的。但是, 如果客户需要注册会计师对特定事项以书面报告的形式提供保证, 则此业务应当作为鉴证业务。

四、基于责任方认定的业务和直接报告业务

本准则第七条第一款指出, 鉴证业务分为基于责任方认定的业务和直接报告业务。这是按鉴证对象信息是否以责任方认定的形式为预期使用者所获取来分类的。本准则第七条的第二款和第三款分别对这两类业务进行了说明。

第七条第二款指出, 在基于责任方认定的业务中, 责任方对鉴证对象进行评价或计量, 鉴证对象信息以责任方认定的形式为预期使用者获取。如在财务报表审计中, 被审计单位管理层(责任方)对财务状况、经营成果和现金流量(鉴证对象)进行确认、计量和列报(评价或计量)而形成的财务报表(鉴证对象信息)即为责任方的认定, 该财务报表可为预期使用者获取, 注册会计师针对财务报表出具审计报告。这种业务属于基于责任方认定的业务。

第七条第三款指出, 在直接报告业务中, 注册会计师直接对鉴证对象进行评价或计量, 或者从责任方获取对鉴证对象评价或计量的认定, 而该认定无法为预期使用者获取, 预期使用者只能通过阅读鉴证报告获取鉴证对象信息。如在内部控制鉴证业务中, 注册会计师可能无法从管理层(责任方)获取其对内部控制有效性的评价报告(责任方认定), 或虽然注册会计师能够获取该报告, 但预期使用者无法获取该报告, 注册会计师直接对内部控制的有效性(鉴证对象)进行评价并出具鉴证报告, 预期使用者只能通过阅读该鉴证报告获得内部控制有效性的信息(鉴证对象信息)。这种业务属于直接报告业务。

基于责任方认定的业务和直接报告业务的区别主要表现在以下四个方面:

(一) 预期使用者获取鉴证对象信息的方式不同

在基于责任方认定的业务中, 预期使用者可以直接获取鉴证对象信息(责任方认定), 而不一定要通过阅读鉴证报告。

在直接报告业务中，可能不存在责任方认定，即便存在，该认定也无法为预期使用者所获取。预期使用者只能通过阅读鉴证报告获取有关的鉴证对象信息。

(二) 注册会计师提出结论的对象不同

在基于责任方认定的业务中，注册会计师提出结论的对象可能是责任方认定，也可能是鉴证对象。此类业务的逻辑顺序是：首先，责任方按照标准对鉴证对象进行评价和计量，形成责任方认定，注册会计师获取该认定；其次，注册会计师根据适当的标准对鉴证对象再次进行评价和计量，并将结果与责任方认定进行比较；最后，注册会计师针对责任方认定提出鉴证结论，或直接针对鉴证对象提出结论。

在直接报告业务中，无论责任方认定是否存在、注册会计师能否获取该认定，注册会计师在鉴证报告中都将直接对鉴证对象提出结论。

(三) 责任方的责任不同

在基于责任方认定的业务中，由于责任方已经将既定标准应用于鉴证对象，形成了鉴证对象信息（即责任方认定）。因此，责任方应当对鉴证对象信息负责。责任方可能同时也要对鉴证对象负责。例如，在财务报表审计中，被审计单位管理层既要对财务报表（鉴证对象信息）负责，也要对财务状况、经营成果和现金流量（鉴证对象）负责。

在直接报告业务中，无论注册会计师是否获取了责任方认定，鉴证报告中都不体现责任方的认定，责任方仅需要对鉴证对象负责。

(四) 鉴证报告的内容和格式不同

在基于责任方认定的业务中，鉴证报告的引言段通常会提供责任方认定的相关信息，进而说明其所执行的鉴证程序并提出鉴证结论。

在直接报告业务中，注册会计师直接说明鉴证对象、执行的鉴证程序并提出鉴证结论。

下面，我们以预测性财务信息审核作为基于责任方认定的业务的例子，以 IT 系统鉴证作为直接报告业务的例子，对两类业务的区别进行比较（见表 2）。

表 2 基于责任方认定的业务与直接报告业务区别例解

业务类型 区 别	基于责任方认定的业务 (预测性财务信息的审核)	直接报告业务 (IT 系统鉴证)
预期使用者获取鉴证对象信息的方式	预期使用者不通过预测性财务信息的审核报告便可获取责任方认定，即企业的预测性财务信息	可能不存在责任方认定（公司管理层关于 IT 系统可应用性、安全性、完整性和可维护性等方面控制有效性的评价报告），或虽然存在，但该认定无法为预期使用者获取；预期使用者只能通过鉴证报告获取上述信息
提出结论的对象	鉴证对象信息，即所审核的预测性财务信息	鉴证对象，即 IT 系统可应用性、安全性、完整性和可维护性等方面控制的有效性

续表

业务类型 区别	基于责任方认定的业务 (预测性财务信息的审核)	直接报告业务 (IT 系统鉴证)
责任方的责任	责任方对鉴证对象信息负责, 即对预测性财务信息负责	责任方对鉴证对象负责, 即对 IT 系统可应用性、安全性、完整性和可维护性等方面控制的有效性负责
鉴证报告	以书面形式提供预测性财务信息的审核报告, 明确提及责任方认定 例如: “我们审核了后附的 ABC 股份有限公司 (以下简称 ABC 公司) 编制的预测 (列明预测涵盖的期间和预测的名称) ……”	以书面形式提供鉴证报告。直接提及鉴证对象和标准, 无需提及责任方认定 例如: “我们对 ABC 公司 20×1 年×月×日至 20×2 年×月×日期间 IT 服务系统可应用性、安全性、完整性和可维护性等方面控制有效性进行了审查……”

五、鉴证业务的目标

本准则第八条指出, 鉴证业务的保证程度分为合理保证和有限保证。合理保证的保证水平要高于有限保证的保证水平。

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

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

六、合理保证的鉴证业务与有限保证的鉴证业务的区别

合理保证的鉴证业务和有限保证的鉴证业务的区别主要表现在以下几个方面:

(一) 目标不同

合理保证的目标是将鉴证业务风险降至具体业务环境下可接受的低水平, 以此作为以积极方式提出结论的基础, 并对鉴证后的信息提供高水平的保证。

有限保证的目标是将鉴证业务风险降至具体业务环境下可接受的水平, 以此作为以消极方式提出结论的基础, 并对鉴证后的信息提供低于高水平的保证。但该保证水平应当是一种有意义的保证水平, 即能够在一定程度上增强预期使用者对鉴证对象信息的信任。