



ZHONGGUO ZHUCEKUAJISHI ZHIYEZHUNZE CANKAO 600 WEN

中国注册会计师执业准则 参考600问 (上)

北京注册会计师协会◎编著



经济科学出版社



中国注册会计师执业准则参考600问

(上)

北京注册会计师协会◎编著

ISBN 978-7-5141-5564-8



9 787514 155648 >

定价：50 元

中国注册会计师执业准则 参考 600 问 (上)

北京注册会计师协会 编著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国注册会计师执业准则参考 600 问. 上/北京注册会计师协会编著. —北京: 经济科学出版社, 2015. 3

ISBN 978 - 7 - 5141 - 5564 - 8

I. ①中… II. ①北… III. ①注册会计师 - 会计准则 - 中国 - 问题解答 IV. ①F233. 2 - 44

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 054013 号

责任编辑: 黄双蓉

责任校对: 杨 海

责任印制: 邱 天

中国注册会计师执业准则参考 600 问 (上)

北京注册会计师协会 编著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

固安县保利达印务有限公司印装

787 × 1092 16 开 15.5 印张 250000 字

2015 年 3 月第 1 版 2015 年 3 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 5564 - 8 定价: 50.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn))

编委会成员

顾 问 郭文杰

主 编 张文丽

编 委 陈 静 解小雨 彭 晖

前 言

2010年11月，财政部印发了《中国注册会计师执业准则》、中注协印发了《中国注册会计师执业准则应用指南》于2012年1月1日起实施。为了协助从业人员更好、更便捷地使用执业准则和应用指南，在北京注协郭文杰会长的积极倡导和汪宁秘书长的大力支持下，北京注协张文丽副秘书长组织北京地区行业专家编写《中国注册会计师执业准则参考600问》（上、下）。

中国注册会计师执业准则体系包括鉴证业务准则、相关服务准则和质量控制准则三大类。其中，鉴证业务准则又分为基本准则、审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则四部分。在规范注册会计师执业行为时，准则体系中共有1297处使用“应当”两字提出具体要求，鉴证业务准则共有1195个“应当”，基本准则中有52个、审计准则第1101号到第1633号有979个、审阅准则第2101号中有36个、其他鉴证业务准则第3101号和第3111号中有128个；相关服务准则，即第4101号和第4111号有35个“应当”；质量控制准则即第5101号有67个“应当”。

为了帮助和方便执业人员更全面地认识和理解准则中

“应当”的含义，《中国注册会计师执业准则参考 600 问》（上、下册）以问答形式对执业准则中的“应当”进行梳理、归纳和解答。同时，将应用指南的相关内容一一对应归集，方便执业人员查找和学习。

本书为《中国注册会计师执业准则参考 600 问》（上）。包含鉴证业务准则中的基本准则、审计准则第 1101 号到 1521 号共 35 项准则的内容，共涉及 720 个“应当”。其中，第一章至第十六章由安永华明会计师事务所陈静负责编写，第十七章至第三十五章由天职国际会计师事务所解小雨负责编写；安永华明会计师事务所陈静进行总撰；北京注协彭晖进行审阅，张文丽副秘书长负责审定。在编写过程中，我们得到了毕马威华振会计师事务所郝荃和中路华会计师事务所戴其林的诸多帮助，安永华明会计师事务所李杨给予了协助。在此，我们对所有支持本书编写的领导和专家表示由衷的感谢！

本书所述内容仅供从业人员参考，不能替代执业准则和应用指南等相关法规、政策要求，不能替代从业人员的职业判断。由于笔者水平有限，难免有疏漏之处，敬请行业同仁及读者指正。

北京注协将继续编写《中国注册会计师执业准则参考 600 问》（下），内容包含审计准则第 1601 号到 1633 号、审阅准则、其他鉴证业务准则、相关服务准则和质量控制准则所提及的 577 个“应当”，敬请关注。

目 录

第一章	中国注册会计师鉴证业务基本准则	1
第二章	注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求	12
第三章	就审计业务约定条款达成一致意见	22
第四章	对财务报表审计实施的质量控制	28
第五章	审计工作底稿	34
第六章	财务报表审计中与舞弊相关的责任	37
第七章	财务报表审计中对法律法规的考虑	48
第八章	与治理层的沟通	53
第九章	向治理层和管理层通报内部控制缺陷	57
第十章	前任注册会计师和后任注册会计师的沟通	60

第十一章	计划审计工作	64
第十二章	通过了解被审计单位及其环境识别和评估 重大错报风险	68
第十三章	计划和执行审计工作时的重要性	77
第十四章	针对评估的重大错报风险采取的应对措施	79
第十五章	对被审计单位使用服务机构的考虑	86
第十六章	评价审计过程中识别出的错报	91
第十七章	审计证据	94
第十八章	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	99
第十九章	函证	108
第二十章	分析程序	114
第二十一章	审计抽样	116
第二十二章	审计会计估计 (包括公允价值会计估计) 和相关披露	120

第二十三章	关联方	135
第二十四章	持续经营	143
第二十五章	首次审计业务涉及的期初余额	153
第二十六章	期后事项	157
第二十七章	书面声明	163
第二十八章	对集团财务报表审计的特殊考虑	171
第二十九章	利用内部审计人员的工作	196
第三十章	利用专家的工作	199
第三十一章	对财务报表形成审计意见和出具审计报告	206
第三十二章	在审计报告中发表非无保留意见	218
第三十三章	在审计报告中增加强调事项段和其他事项段	225
第三十四章	比较信息：对应数据和比较财务报表	230
第三十五章	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	235

第一章

中国注册会计师鉴证业务基本准则

1. 问：注册会计师开展何种业务时，应当遵守中国注册会计师鉴证业务基本准则？

答：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《中国注册会计师鉴证业务基本准则》（简称基本准则）以及依据基本准则制定的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）。（中国注册会计师鉴证业务基本准则第二条）

2. 问：注册会计师执行鉴证业务时，除遵守中国注册会计师鉴证业务基本准则及相关准则外，还应遵守哪些准则？

答：注册会计师执行鉴证业务时，除遵守中国注册会计师鉴证准则基本准则及相关准则外，还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。（中国注册会计师鉴证业务基本准则第四条）

3. 问：注册会计师应如何发表针对鉴证对象信息的结论？

答：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）。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。

因此，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。（中国注册会计师鉴证业务基本准则第六条，基本准则应用指南第四条）

4. 问：在接受委托前，注册会计师应当怎样做？

答：在接受委托前，注册会计师应当初步了解业务环境。

业务环境包括业务约定事项、鉴证对象特征、使用的标准、预期使用者的需求、责任方及其环境的相关特征，以及可能对鉴证业务产生重大影响的事项、交易、条件和惯例等其他事项。（中国注册会计师鉴证业务基本准则第九条）

5. 问：如果某项鉴证业务采用的标准不适当，在符合哪些条件时，注册会计师可以考虑将其作为一项新的鉴证业务？

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

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

（二）能够选择或设计适用于鉴证对象的其他标准。

（中国注册会计师鉴证业务基本准则第十二条）

6. 问：在利用专家协助执行鉴证业务的情况下，注册会计师应怎样做？

答：如果鉴证业务涉及的特殊知识和技能超出了注册会计师的能

力，注册会计师可以利用专家协助执行鉴证业务。在这种情况下，注册会计师应当确信包括专家在内的项目组整体已具备执行该项鉴证业务所需的知识和技能，并充分参与该项鉴证业务和了解专家所承担的工作。（中国注册会计师鉴证业务基本准则第十五条）

7. 问：注册会计师应该如何识别鉴证报告预期使用者？

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

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

在可行的情况下，鉴证报告的收件人应当明确为所有的预期使用者。（中国注册会计师鉴证业务基本准则第十八条）

8. 问：在可行的情况下，注册会计师应与哪些人员共同确定鉴证业务约定条款？

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

无论其他人员是否参与，注册会计师都应当负责确定鉴证业务程序的性质、时间和范围，并对鉴证业务中发现的、可能导致对鉴证对象信息作出重大修改的问题进行跟踪。（中国注册会计师鉴证业务基本准则第十九条）

9. 问：当鉴证业务服务于特定的使用者，或具有特定目的时，注册会计师应当如何处理？

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

10. 问：鉴证报告是否应当说明与预期使用者特别相关的鉴证对象特征？

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

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

鉴证报告应当说明与预期使用者特别相关的鉴证对象特征。(中国注册会计师鉴证业务基本准则第二十二条)

11. 问：注册会计师在运用职业判断对鉴证对象作出合理一致的评价或计量时，需要的标准应当具备哪些特征？

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

适当的标准应当具备下列所有特征：

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

注册会计师基于自身的预期、判断和个人经验对鉴证对象进行的评价和计量，不构成适当的标准。(中国注册会计师鉴证业务基本准则第二十五条)

12. 问：注册会计师应当如何评价运用于具体业务的标准的适用性？

答：注册会计师应当考虑运用于具体业务的标准是否具备《中国

注册会计师鉴证业务基本准则》第二十五条所述的特征，以评价该标准对此项业务的适用性。在具体鉴证业务中，注册会计师评价标准各项特征的相对重要程度，需要运用职业判断。

标准可能是由法律法规规定的，或由政府主管部门或国家认可的专业团体依照公开、适当的程序发布的，也可能是专门制定的。采用标准的类型不同，注册会计师为评价该标准对于具体鉴证业务的适用性所需执行的工作也不同。（中国注册会计师鉴证业务基本准则第二十六条）

13. 问：注册会计师执行鉴证业务时，对取得证据的总体要求包括哪些方面？

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

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

注册会计师在计划和执行鉴证业务，尤其在确定证据收集程序的性质、时间和范围时，应当考虑重要性、鉴证业务风险以及可获取证据的数量和质量。（中国注册会计师鉴证业务基本准则第二十八、第二十九条）

14. 问：在鉴证业务中，注册会计师应如何考虑证据的可靠性？

答：证据的可靠性受其来源和性质的影响，并取决于获取证据的具体环境。

注册会计师通常按照下列原则考虑证据的可靠性：

（一）从外部独立来源获取的证据比从其他来源获取的证据更可靠；

（二）内部控制有效时内部生成的证据比内部控制薄弱时内部生成的证据更可靠；

（三）直接获取的证据比间接获取或推论得出的证据更可靠；

(四) 以文件记录形式(无论是纸质、电子或其他介质)存在的证据比口头形式的证据更可靠;

(五) 从原件获取的证据比从传真或复印件获取的证据更可靠。

在运用以上所述原则评价证据的可靠性时,注册会计师应当注意可能出现的重大例外情况。

(中国注册会计师鉴证业务基本准则第三十三条)

15. 问: 从不同来源获取的证据或获取的不同性质的证据不一致时, 注册会计师应当如何处理?

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

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

(中国注册会计师鉴证业务基本准则第三十四条)

16. 问: 注册会计师在评价证据的充分性和适当性时, 是否应当运用职业判断?

答: 在评价证据的充分性和适当性以支持鉴证报告时, 注册会计师应当运用职业判断, 并保持职业怀疑态度。**(中国注册会计师鉴证业务基本准则第三十六条)**

17. 问: 对于鉴证业务, 注册会计师应当如何考虑重要性?

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

注册会计师应当综合数量和性质因素考虑重要性。在具体业务中评估重要性以及数量和性质因素的相对重要程度, 需要注册会计师运用职业判断。**(中国注册会计师鉴证业务基本准则第三十七条)**

18. 问：在鉴证业务中，注册会计师应当将鉴证业务风险控制在何种水平？

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

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

当注册会计师获取的保证水平很有可能在一定程度上增强预期使用者对鉴证对象信息的信任时，这种保证水平是有意义的保证水平。
(中国注册会计师鉴证业务基本准则第三十九条)

19. 问：证据收集程序因业务不同而不同，注册会计师应如何表达证据收集程序？

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

20. 问：在合理保证的鉴证业务中，为了能够以积极方式提出结论，注册会计师应当如何获取充分、适当的证据？

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

(一) 了解鉴证对象及其他的业务环境事项，在适用的情况下包括了解内部控制；

(二) 在了解鉴证对象及其他的业务环境事项的基础上，评估鉴证对象信息可能存在的重大错报风险；