

《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

(2019 年 3 月 29 日修订)

一、财务报表审计

(一) 审计范围 (参见本准则第十八条)

1. 注册会计师对财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见, 这样的意见普遍适用于所有财务报表审计。但是, 审计意见不是对被审计单位未来生存能力或管理层经营效率、效果提供的保证。此外, 适用的法律法规可能要求注册会计师对其他特定事项 (如内部控制的有效性、管理层报告与财务报表的一致性) 发表意见。虽然审计准则及应用指南可能从这些事项与形成财务报表审计意见相关的角度提出一些要求并提供指引, 但是当注册会计师负有额外责任对这些事项发表意见时, 注册会计师还需要执行进一步工作。

(二) 财务报表的编制 (参见本准则第十九条)

2. 法律法规可能规定了管理层和治理层 (如适用) 与财务报告相关的责任。尽管不同的国家或地区对这些责任的范围或表述方式的规定可能不尽相同, 但注册会计师按照审计准则的规定执行审计工作的前提是相同的, 即管理层和治理层 (如适用) 已认可并理解其应当承担下列责任:

(1) 按照适用的财务报告编制基础编制财务报表, 并使其实现

公允反映（如适用）；

（2）设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报；

（3）向注册会计师提供必要的工作条件，包括允许注册会计师接触与编制财务报表相关的所有信息，向注册会计师提供审计所需的其他信息，允许注册会计师在获取审计证据时不受限制地接触其认为必要的内部人员和其他相关人员。

3. 管理层和治理层（如适用）在编制财务报表时需要：

（1）根据相关法律法规的规定确定适用的财务报告编制基础；

（2）根据适用的财务报告编制基础编制财务报表；

（3）在财务报表中对适用的财务报告编制基础作出恰当的说明。

编制财务报表要求管理层根据适用的财务报告编制基础运用判断作出合理的会计估计，选择和运用恰当的会计政策。

4. 财务报表可以按照某一财务报告编制基础编制，旨在满足下列需求之一：

（1）广大财务报表使用者共同的财务信息需求（即通用目的财务报表的目标）；

（2）财务报表特定使用者的财务信息需求（即特殊目的财务报表的目标）。

5. 适用的财务报告编制基础通常指会计准则（财务报告准则）和法律法规的规定。此外，其他文件可能对如何应用适用的财务报告编制基础提供指引。在这种情况下，适用的财务报告编制基础可能还包括下列文件：

（1）与会计事项相关的法律法规、司法判决和职业道德要求；

(2) 准则制定机构发布的具有不同权威性的会计解释；

(3) 准则制定机构针对新出现的会计问题发布的具有不同权威性的意见；

(4) 得到广泛认可和普遍使用的一般惯例或行业惯例。

如果会计准则与提供指引的文件存在冲突，或者构成财务报告编制基础的文件之间存在冲突，以具有最高权威性的文件为准。

6. 适用的财务报告编制基础的规定决定了财务报表的格式和内容。尽管财务报告编制基础可能并没有对所有交易或事项的处理或披露作出具体规定，但通常包含具有普遍适用性的一般原则，这些原则可作为制定和运用会计政策的基础，从而使制定的会计政策与财务报告编制基础中的规定所依据的概念相一致。

7. 特殊目的财务报告编制基础分为公允列报编制基础和遵循性编制基础。

公允列报编制基础，是指要求管理层和治理层（如适用）遵循其规定并包含下列内容之一的财务报告编制基础：

(1) 明确或隐含地认可，为了实现财务报表的公允反映，管理层和治理层（如适用）可能有必要提供除编制基础具体要求之外的其他披露；

(2) 明确地认可，为了实现财务报表的公允反映，在极其特殊的情况下，管理层和治理层（如适用）可能有必要偏离编制基础的某项要求。

遵循性编制基础，是指要求管理层和治理层（如适用）遵循其规定的财务报告编制基础，但不包含前款第（1）项或第（2）项中的任何一项内容。

8. 适用的财务报告编制基础的规定也决定了整套财务报表的构成。就许多财务报告编制基础而言，财务报表旨在提供有关被审计单位财务状况、经营成果和现金流量的信息。对这些财务报告编制基础，整套财务报表通常包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（或股东权益）变动表和相关附注。

对另外一些财务报告编制基础，单一财务报表和相关附注也可能构成整套财务报表。例如，国际公共部门会计准则理事会发布的《国际公共部门会计准则——基于现金基础会计的财务报告》指出，如果一个公共部门实体依据该准则编制财务报表，则主要的财务报表是现金收支情况表。再如，下列单一财务报表（可能包括相关附注）也可能构成整套财务报表：

- （1）资产负债表；
- （2）利润表或经营状况表；
- （3）留存收益表；
- （4）现金流量表；
- （5）不包括所有者权益的资产和负债表；
- （6）所有者权益变动表；
- （7）收入和费用表；
- （8）产品线经营状况表。

9. 《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》及其应用指南对如何确定适用的财务报告编制基础的可接受性提出要求并提供指引。《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》规范了注册会计师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。

10. 由于执行审计工作的前提的重要性，注册会计师需要就管理层和治理层（如适用）认可并理解本指南第2段提及的责任与管理层和治理层（如适用）达成一致意见，作为承接审计业务的前提。

对公共部门实体审计的特殊考虑

11. 对公共部门实体财务报表审计的要求可能比其他实体审计更广。相应地，执行公共部门实体财务报表审计的前提涉及的管理层责任可能还包含额外的责任，如按照法律法规和其他监管要求执行交易和事项的责任。

（三）审计意见的形式（参见本准则第二十三条）

12. 注册会计师对财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见。注册会计师发表审计意见的形式取决于适用的财务报告编制基础以及相关法律法规的规定。大多数财务报告编制基础包括与财务报表列报相关的规定，对于这些财务报告编制基础，在提到“按照适用的财务报告编制基础编制财务报表”时，编制包括列报。

二、定义

财务报表（参见本准则第四条）

13. 某些财务报告编制基础可能用其他术语表述经济资源或义务。例如，经济资源或义务可能被表述为被审计单位的资产或负债，这二者的差额被表述为所有者权益。

14. 适用的财务报告编制基础要求包含于财务报表中的解释性或描述性信息也可能通过交叉索引包含于另一文件，如管理层报告或风险报告。“通过交叉索引包含于”是指从财务报表交叉索引至其他

文件，而不是从其他文件交叉索引至财务报表。如果适用的财务报告编制基础没有明确禁止通过交叉索引提及解释性或描述性信息且交叉索引适当，这些信息将构成财务报表的组成部分。

《中国注册会计师鉴证业务基本准则》第五条中已提及财务报表的列报包括披露。适用的财务报告编制基础就财务报表列报可能有具体解释，例如，《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》应用指南指出，列报，是指交易和事项在报表中的列示和在附注中的披露。其中，“列示”通常反映资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益（或股东权益）变动表等报表中的信息，“披露”通常反映附注中的信息。

三、与财务报表审计相关的职业道德要求（参见本准则第二十七条）

15. 注册会计师受到与财务报表审计相关的职业道德要求（包括与独立性相关的要求）的约束。相关的职业道德要求通常是指中国注册会计师职业道德守则（以下简称职业道德守则）中与财务报表审计相关的规定。

16. 《中国注册会计师职业道德守则第 1 号——职业道德基本原则》和《中国注册会计师职业道德守则第 2 号——职业道德概念框架》规定了与注册会计师执行财务报表审计相关的职业道德基本原则，并提供了应用这些原则的概念框架。根据职业道德守则，注册会计师应当遵循的基本原则包括：

- （1）诚信；
- （2）独立性；
- （3）客观和公正；

(4) 专业胜任能力和应有的关注；

(5) 保密；

(6) 良好职业行为。

《中国注册会计师职业道德守则第 3 号——提供专业服务的具体要求》和《中国注册会计师职业道德守则第 4 号——审计和审阅业务对独立性的要求》说明了注册会计师执行审计和审阅业务时如何在具体情形下应用概念框架。

17. 就审计业务而言，注册会计师独立于被审计单位是符合公众利益的，因此，职业道德守则对独立性作出要求。职业道德守则规定，独立性包括实质上的独立性和形式上的独立性。注册会计师独立于被审计单位，能够保护其形成审计意见的能力，使其在发表审计意见时免受不当影响。独立性能够增强注册会计师诚信行事、保持客观和公正以及职业怀疑的能力。

18. 《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》规定了会计师事务所建立和保持有关审计业务的质量控制制度的责任，同时规定了会计师事务所应当制定政策和程序，以合理保证会计师事务所及其人员遵守相关职业道德要求（包括与独立性相关的要求）的责任。

《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》规定了项目合伙人与相关职业道德要求有关的责任。这些责任包括通过观察和必要的询问，对项目组成员违反相关职业道德要求的迹象保持警觉；如果注意到项目组成员违反相关职业道德要求，确定采取的适当措施；就适用于审计业务的独立性要求的遵守情况形成结论。该准则还规定，在实施适用于审计业务的质量控制程序

时，项目组可以依赖会计师事务所质量控制制度，除非会计师事务所或者其他机构或人员提供的信息表明其不可信赖。

四、职业怀疑（参见本准则第二十八条）

19. 职业怀疑要求对诸如下列情形保持警觉：

- （1）存在相互矛盾的审计证据；
- （2）引起对作为审计证据的文件记录和对询问的答复的可靠性产生怀疑的信息；
- （3）表明可能存在舞弊的情况；
- （4）表明需要实施除审计准则规定外的其他审计程序的情形。

20. 注册会计师有必要在整个审计过程中保持职业怀疑，以降低下列风险：

- （1）忽视异常的情形；
- （2）当从审计观察中得出审计结论时过度推而广之；
- （3）在确定审计程序的性质、时间安排和范围以及评价审计结果时使用不恰当的假设。

21. 职业怀疑对于审慎评价审计证据是必要的。审慎评价审计证据包括质疑相互矛盾的审计证据、文件记录和对询问的答复以及从管理层和治理层获得的其他信息的可靠性。同时包括考虑已获取的审计证据在具体情形下（例如，存在舞弊风险因素的情况下，易于发生舞弊的某一文件，是支持某一财务报表重大金额的唯一证据）的充分性和适当性。

22. 除非存在相反的理由，注册会计师可以将文件和记录作为真品。尽管如此，注册会计师仍需要考虑用作审计证据的信息的可靠性。在怀疑信息的可靠性或存在舞弊迹象时（例如，在审计过程中识别出

的情况使注册会计师认为文件可能是伪造的或文件中的某些条款可能已被篡改), 审计准则要求注册会计师作出进一步调查, 并确定需要修改哪些审计程序或实施哪些追加的审计程序以解决疑问。

23. 注册会计师可以考虑过去对管理层和治理层诚实、正直形成的看法。然而, 即使注册会计师认为管理层和治理层是诚实、正直的, 也不能降低保持职业怀疑的要求, 不允许在获取合理保证的过程中满足于说服力不足的审计证据。

五、职业判断 (参见本准则第二十九条)

24. 职业判断对于适当地执行审计工作是必不可少的。其理由是, 如果没有将相关的知识和经验运用于具体的事实和情况, 就不可能理解相关职业道德要求和审计准则的规定, 并在整个审计过程中作出有依据的决策。职业判断对于作出下列决策尤为必要:

(1) 确定重要性和评估审计风险;

(2) 为满足审计准则的要求和收集审计证据的需要, 确定所需实施的审计程序的性质、时间安排和范围;

(3) 为实现审计准则规定的目标和注册会计师的总体目标, 评价是否已获取充分、适当的审计证据以及是否还需执行更多的工作;

(4) 评价管理层在应用适用的财务报告编制基础时作出的判断;

(5) 根据已获取的审计证据得出结论, 如评估管理层在编制财务报表时作出的估计的合理性。

25. 社会公众期望的职业判断是由具有胜任能力的注册会计师作出的。注册会计师具有的技能、知识和经验有助于形成必要的胜任能力以作出合理的判断。

26. 注册会计师在各种特定情况下作出的职业判断都是基于其知

悉的事实和情况。在审计过程中，按照《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》的规定，在项目组内部，或者项目组与会计师事务所内部或外部的其他适当人员之间就疑难问题或争议事项进行的咨询，有助于注册会计师作出有依据和合理的判断。

27. 评价职业判断是否适当可以基于下列两个方面：

(1) 作出的判断是否反映了对审计和会计原则的适当运用；

(2) 根据截至审计报告日注册会计师知悉的事实和情况，作出的判断是否适当，是否与这些事实和情况相一致。

28. 注册会计师需要在整个审计过程中运用职业判断，并作出适当记录。对此，审计准则要求注册会计师编制的审计工作底稿，应当使未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士了解在对重大事项得出结论时作出的重大职业判断。如果有关决策不被该业务的具体事实和情况所支持或者缺乏充分、适当的审计证据，职业判断并不能成为作出决策的正当理由。

六、审计证据和审计风险（参见本准则第二十条和第三十条）

（一）审计证据的充分性和适当性

29. 审计证据对于支持审计意见和审计报告是必要的。审计证据在性质上具有累积性，主要是在审计过程中通过实施审计程序获取的。然而，审计证据还可能包括从其他来源获取的信息，如以前审计（前提是注册会计师已确定自上次审计后是否已发生变化，这些变化可能影响这些信息对本期审计的相关性）或会计师事务所接受与保持客户时实施质量控制程序获取的信息。

除从被审计单位内部其他来源和外部来源获取的信息外，会计记

录也是重要的审计证据来源。同样，被审计单位雇用或聘请的专家编制的信息也可以作为审计证据。审计证据既包括支持和佐证管理层认定的信息，也包括与这些认定相矛盾的信息。在某些情况下，信息的缺乏（如管理层拒绝提供注册会计师要求的声明）本身也构成审计证据，可以被注册会计师利用。在形成审计意见的过程中，注册会计师的大部分工作是获取和评价审计证据。

30. 审计证据的充分性和适当性相互关联。充分性是对审计证据数量的衡量。注册会计师需要获取的审计证据的数量受其对重大错报风险评估的影响（评估的重大错报风险越高，需要的审计证据可能越多），并受审计证据质量的影响（审计证据质量越高，需要的审计证据可能越少）。然而，注册会计师仅靠获取更多的审计证据可能无法弥补其质量上的缺陷。

31. 审计证据的适当性是对审计证据质量的衡量，即审计证据在支持审计意见所依据的结论方面具有的相关性和可靠性。审计证据的可靠性受其来源和性质的影响，并取决于获取审计证据的具体环境。

32. 注册会计师是否已获取充分、适当的审计证据，以将审计风险降至可接受的低水平，并由此能够得出合理的审计结论，作为形成审计意见的基础，是一项职业判断。《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》和其他相关审计准则对注册会计师在整个审计过程中获取充分、适当的审计证据时的考虑作出了具体规定，并提供了进一步指引。

（二）审计风险

33. 审计风险取决于重大错报风险和检查风险。风险评估建立在为实现其目的获取必要信息所实施的审计程序和整个审计过程中所

获取的审计证据的基础上。风险评估是一项职业判断，而不是一项能够精确计量的事项。

34. 在审计准则中，审计风险不包括财务报表不存在重大错报，而注册会计师发表的审计意见认为财务报表存在重大错报的风险。这种风险通常可以忽略不计。审计风险是一个与审计过程相关的技术术语，并不是指注册会计师的业务风险，如因诉讼、负面宣传或其他与财务报表审计相关的事项而导致损失的可能性。

重大错报风险

35. 重大错报风险可能存在于下列两个层次：

(1) 财务报表层次；

(2) 各类交易、账户余额和披露的认定层次。

36. 财务报表层次的重大错报风险，是指与财务报表整体存在广泛联系并潜在影响多项认定的重大错报风险。

37. 评估认定层次的重大错报风险的目的，是确定所需实施的进一步审计程序的性质、时间安排和范围以获取充分、适当的审计证据。这种证据使注册会计师能够在审计风险处于可接受的低水平时对财务报表发表意见。注册会计师使用多种方法评估重大错报风险。例如，注册会计师可以利用风险模型（即用数学术语表达审计风险各要素之间一般关系的模型），得出可接受的检查风险。这种模型可能有助于计划审计程序。

38. 认定层次重大错报风险由固有风险和控制风险两部分组成。固有风险和控制风险是被审计单位的风险，独立于财务报表审计而存在。

39. 某些认定及相关类别的交易、账户余额和披露，固有风险较

高。例如，复杂的计算或者金额来源于具有高度不确定性的会计估计的账户，固有风险较高。外部环境引起的经营风险也可能影响固有风险，例如，技术进步可能导致某项产品陈旧，进而导致存货易于高估。被审计单位及其环境的某些因素，可能与多个或所有类别的交易、账户余额或披露相关，也可能影响与某一具体认定相关的固有风险。例如，这些因素可能包括缺乏持续经营的营运资本或由于大规模的经营失败而表现出的产业衰退。

40. 控制风险取决于内部控制设计、执行和维护的有效性。管理层采用内部控制，旨在应对识别出的影响被审计单位实现与财务报表编制相关的目标的风险。然而，由于内部控制的固有限制，无论内部控制设计和运行如何有效，也只能降低而不能消除财务报表的重大错报风险。内部控制的固有限制包括诸如人为差错的可能性，因串通舞弊或管理层不适当地凌驾于控制之上而使内部控制被规避的可能性。因此，控制风险始终存在。审计准则规定了在确定拟实施的实质性程序的性质、时间安排和范围时，注册会计师需要测试或可以选择测试内部控制运行有效性的情形。

41. 审计准则通常不单独提及固有风险和控制风险，而仅提及重大错报风险（即两者综合评估的结果）。然而，注册会计师可以根据其偏好的审计技术或方法以及实务的考虑，单独或综合评估固有风险和控制风险。重大错报风险的评估结果可以用定量术语（如百分比）或非定量的术语表达。在任何情况下，作出适当的风险评估，要比评估所采用的具体方法更重要。

42. 《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》及其应用指南对识别和评估财

务报表层次和认定层次重大错报风险作出规定并提供指引。

检查风险

43. 在既定的审计风险水平下，可接受的检查风险水平与评估的认定层次重大错报风险成反向关系。例如，注册会计师认为重大错报风险越高，可接受的检查风险越低，相应地，注册会计师需要获取更具有说服力的审计证据。

44. 检查风险与注册会计师为将审计风险降至可接受的低水平而确定的审计程序的性质、时间安排和范围相关。因此，它取决于审计程序及其执行的有效性。下列措施有助于提高审计程序及其执行的有效性，降低注册会计师选取不适当的审计程序、错误执行适当的审计程序或错误解释审计结果的可能性：

- (1) 制定恰当的计划；
- (2) 为项目组分派合适的人员；
- (3) 保持职业怀疑；
- (4) 监督和复核已执行的审计工作。

45. 《中国注册会计师审计准则第 1201 号——计划审计工作》及其应用指南和《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》及其应用指南对计划财务报表审计工作和应对评估的风险作出规定并提供指引。然而，由于审计的固有限制，检查风险只能降低而无法消除。因此，检查风险始终存在。

(三) 审计的固有限制

46. 不应期望注册会计师将审计风险降至零，事实上注册会计师也不可能将审计风险降至零，因此不能对财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取绝对保证。这是由于审计存在固有限制，导

致注册会计师据以得出结论和形成审计意见的大多数审计证据是说服性而非结论性的。审计的固有限制源于：

- (1) 财务报告的性质；
- (2) 审计程序的性质；
- (3) 在合理的时间内以合理的成本完成审计的需要。

财务报告的性质

47. 管理层编制财务报表，需要根据被审计单位的事实和情况运用适用的财务报告编制基础的规定，在这一过程中需要作出判断。此外，许多财务报表项目涉及主观决策、评估或一定程度的不确定性，并且可能存在一系列可接受的解释或判断。因此，某些财务报表项目的金额本身就存在一定的变动幅度，这种变动幅度不能通过实施追加的审计程序来消除。例如，某些会计估计通常如此。即便如此，审计准则要求注册会计师特别考虑在适用的财务报告编制基础下会计估计是否合理，相关披露是否充分，会计实务的质量是否良好（包括管理层判断是否可能存在偏向）。

审计程序的性质

48. 注册会计师获取审计证据的能力受到实务和法律上的限制。例如：

(1) 管理层或其他人员可能有意或无意地不提供与财务报表编制相关的或注册会计师要求的全部信息。因此，即使实施了旨在保证获取所有相关信息的审计程序，注册会计师也不能保证信息的完整性；

(2) 舞弊可能涉及精心策划和蓄意实施以进行隐瞒。因此，用以收集审计证据的审计程序可能对于发现舞弊是无效的。例如，舞弊

导致的错报涉及串通伪造文件，使得注册会计师误以为有效的证据实际上是无效的。注册会计师没有接受文件真伪鉴定方面的培训，不应被期望成为鉴定文件真伪的专家；

(3) 审计不是对涉嫌违法行为的官方调查。因此，注册会计师没有被授予特定的法律权力（如搜查权），而这种权力对调查是必要的。

财务报告的及时性和成本效益的权衡

49. 审计中的困难、时间或成本等事项本身，不能作为注册会计师省略不可替代的审计程序或满足于说服力不足的审计证据的正当理由。制定适当的审计计划有助于保证执行审计工作需要的充分的时间和资源。尽管如此，信息的相关性及其价值会随着时间的推移而降低，所以需在信息的可靠性和成本之间进行权衡。这在某些财务报告编制基础中得到认可。要求注册会计师处理所有可能存在的信息是不切实际的，基于信息存在错误或舞弊除非能够提供反证的假设而尽可能地追查每一个事项也是不切实际的。正是因为认识到这一点，财务报表使用者的期望是，注册会计师在合理的时间内以合理的成本对财务报表形成审计意见。

50. 为了在合理的时间内以合理的成本对财务报表形成审计意见，注册会计师有必要：

(1) 计划审计工作，以使审计工作以有效的方式得到执行；

(2) 将审计资源投向最可能存在重大错报风险的领域，并相应地在其他领域减少审计资源；

(3) 运用测试和其他方法检查总体中存在的错报。

51. 对于本指南第 50 段提及的方法，审计准则对计划和实施审

计工作作出了规定，并要求注册会计师执行下列工作（包括但不限于）：

（1）实施风险评估程序和开展相关活动，以作为识别和评估财务报表层次及认定层次的重大错报风险的基础；

（2）运用测试和其他方法检查总体，从而为注册会计师针对总体得出结论提供合理的基础。

影响审计固有限制的其他事项

52. 对某些认定或审计事项而言，固有限制对注册会计师发现重大错报能力的潜在影响尤为重要。这些认定或审计事项包括：

（1）舞弊，特别是涉及高级管理人员的舞弊或串通舞弊（参见《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》）；

（2）关联方关系和交易的存在和完整性（参见《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》）；

（3）违反法律法规行为的发生（参见《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》）；

（4）可能导致被审计单位无法持续经营的未来事项或情况（参见《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》）。

相关审计准则规定了具体审计程序，这些程序有助于减轻固有限制的影响。

53. 由于审计的固有限制，即使按照审计准则的规定适当地计划和执行审计工作，也不可避免地存在财务报表的某些重大错报可能未被发现的风险。相应地，完成审计工作后发现由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报，其本身并不表明注册会计师没有按照审计准则的

规定执行审计工作。尽管如此，审计的固有限制并不能作为注册会计师满足于说服力不足的审计证据的理由。

注册会计师是否按照审计准则的规定执行了审计工作，取决于注册会计师在具体情况下实施的审计程序，由此获取的审计证据的充分性和适当性，以及根据总体目标和对审计证据的评价结果而出具审计报告的恰当性。

七、按照审计准则执行审计工作

（一）审计准则的性质（参见本准则第三十一条）

54. 审计准则作为一个整体，为注册会计师执行审计工作以实现总体目标提供了标准。审计准则规范了注册会计师的一般责任以及在具体方面履行这些责任时的进一步考虑。

55. 每项审计准则都明确了规范的内容、适用的范围和生效的日期。除非在准则中另有说明，注册会计师可以在规定的生效日期之前执行这些准则。

56. 在执行审计工作时，除遵守审计准则外，注册会计师可能还需要遵守法律法规的规定。审计准则并不超越规范财务报表审计的法律法规。如果法律法规与审计准则之间存在差异，仅按照相关法律法规的规定执行审计工作，将不会被视为自动地遵守了审计准则。

57. 注册会计师也可能同时按照中国注册会计师审计准则和某一国家或地区的审计准则执行审计工作。在这种情况下，除遵守与审计工作相关的每项中国注册会计师审计准则外，注册会计师可能有必要实施额外的审计程序，以遵守该国家或地区的相关准则。

对公共部门实体审计的特殊考虑

58. 审计准则与公共部门实体审计业务相关。然而，受托从事公

共部门实体审计业务的注册会计师的责任，可能受到与公共部门实体审计相关的法律法规或其他监管要求的影响。这些规定涵盖的范围可能比按照审计准则执行审计工作更为广泛。注册会计师承担的额外责任在审计准则中并未涉及，可能在政府审计机关颁布的准则或指南中予以规定。

（二）审计准则的内容（参见本准则第三十二条）

59. 每项审计准则通常包括总则、定义、目标、要求（在审计准则中，对注册会计师提出的要求以“应当”来表述）和附则。总则提供了与理解审计准则相关的背景资料。每项审计准则还配有应用指南。每项审计准则及应用指南中的所有内容都与理解该项准则中表述的目标和恰当应用该准则的要求相关。

60. 应用指南对审计准则的要求提供了进一步解释，并为如何执行这些要求提供了指引。特别是，应用指南可以更为清楚地解释审计准则要求的确切含义或所针对的情形，并举例说明适合具体情况的程序。应用指南本身并不对注册会计师提出要求，但与恰当执行审计准则对注册会计师提出的要求是相关的。应用指南提供了审计准则所涉及事项的背景资料。

61. 附录构成审计准则或应用指南的组成部分。附录的目的和预定用途在相关审计准则或应用指南的正文或在附录的标题和自身说明中作出解释。

62. 总则可能包括对下列事项的说明：

- （1）审计准则的目的和范围，包括与其他审计准则的关系；
- （2）审计准则涉及的审计事项；
- （3）就审计准则涉及的审计事项，注册会计师和其他人员各自

的责任；

(4) 审计准则的制定背景。

63. 审计准则以“定义”为标题单设一章，用来说明审计准则中某些术语的含义。提供这些定义有助于保持审计准则应用和理解的一致性，而非旨在超越法律法规为其他目的对相关术语给出定义。除非另有说明，这些术语在所有审计准则中具有相同的含义。

64. 在适当的情况下，应用指南还包括对小型被审计单位和公共部门实体审计的特殊考虑。这些考虑有助于注册会计师在审计这些实体时执行审计准则的要求，但并不限制或减轻其执行和遵守审计准则要求的责任。

对小型被审计单位的特殊考虑

65. 在审计准则中，小型被审计单位是指在性质上具有下列典型特征的实体：

(1) 所有权和管理权集中于少数个体（通常是指单一个体——既可以是一个自然人，也可以是一个拥有该小型被审计单位所有权的其他实体，但前提是该所有者具有相关的定性特征）；

(2) 具有下列一项或多项特征：

- ①从事简单的交易；
- ②会计记录简单；
- ③业务类别较少并且业务类别中产品较少；
- ④内部控制较少；
- ⑤较少层级的管理层负责广泛的控制活动；
- ⑥较少职员，其中多数人承担广泛的职责。

以上并未完全列举出小型被审计单位的特征，这些特征并不为小

型被审计单位所独有，小型被审计单位也未必具有所有这些特征。

66. 审计准则中包含的对小型被审计单位的特殊考虑主要是针对非上市实体制定的。然而其中的一些考虑也可能对审计小型上市实体有所帮助。

67. 在审计准则中，参与小型被审计单位日常经营管理的所有者称为“业主兼经理”。

（三）每项审计准则规定的目标（参见本准则第三十四条）

68. 每项审计准则均包含一个或多个目标，这些目标将审计准则的要求与注册会计师的总体目标联系起来。每项审计准则规定目标的作用在于，使注册会计师关注每项审计准则预期实现的结果。这些目标足够具体，可以帮助注册会计师：

（1）理解所需完成的工作，以及在必要时为完成这些工作使用的恰当手段；

（2）确定在审计业务的具体情况下是否需要完成更多的工作以实现目标。

69. 注册会计师需要将每项审计准则规定的目标与本准则第二十五条所述的总体目标联系起来进行理解。与注册会计师的总体目标一样，注册会计师实现某项目标的的能力同样受到审计固有限制的影响。

70. 在运用每项审计准则规定的目标时，注册会计师需要考虑各项审计准则之间的相互关系。这是因为，如本指南第 54 段所述，审计准则在某些情况下规范了注册会计师的一般责任，而在另外一些情况下，则规范了如何在具体方面履行这些责任。例如，本准则要求注册会计师保持职业怀疑，这一点在计划和执行审计工作的所有方面都是必要的，但并未在每项审计准则中作重复要求。在更具体的层次上，

《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》和《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》分别对与注册会计师识别和评估重大错报风险，以及设计和实施进一步审计程序以应对这些评估风险的责任相关的目标和要求作出了规定，而这些目标和要求适用于整个审计过程。对审计的具体方面作出规范的某一审计准则（如《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》），可能对如何将其他审计准则（如《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》和《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》）规定的目标和要求，应用于该准则（如《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》）规范的内容作出进一步扩展，但不是对其他准则的重复。因此，在实现该准则（如《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》）中表述的目标时，注册会计师需要同时考虑其他相关准则中的目标和要求。

运用“目标”决定是否需要实施追加的审计程序（参见本准则第三十四条第（一）项）

71. 审计准则的要求，旨在使注册会计师能够实现审计准则规定的目标，进而实现注册会计师的总体目标。因此，注册会计师恰当执行审计准则的要求，预期会为其实现目标提供充分的基础。然而，由于各项审计业务的具体情况存在很大差异，并且审计准则不可能预想到所有的情况，注册会计师有责任确定必要的审计程序，以满足准则

的要求和实现目标。针对某项业务的具体情况，可能存在一些特定事项，需要注册会计师实施审计准则要求之外的审计程序，以满足审计准则规定的目标。

运用“目标”以评价是否已获取充分、适当的审计证据（参见本准则第三十四条第（二）项）

72. 在注册会计师的总体目标下，注册会计师需要运用审计准则规定的目标以评价是否已获取充分、适当的审计证据。如果根据评价的结果认为没有获取充分、适当的审计证据，那么注册会计师可以采取下列一项或多项措施以满足本准则第三十四条第（二）项的要求：

（1）评价通过遵守其他审计准则是否已经获取或将会获取进一步的相关审计证据；

（2）在执行一项或多项审计准则的要求时，扩大审计工作的范围；

（3）实施注册会计师根据具体情况认为必要的其他程序。

如果上述措施在具体情况下均不可行或无法实施，注册会计师将无法获取充分、适当的审计证据。在这种情况下，审计准则要求注册会计师确定对审计报告或完成该项业务的能力的影响。

（四）遵守相关要求

相关要求（参见本准则第三十五条）

73. 在某些情况下，某项审计准则（包括该准则所有的要求）可能与业务的具体情况不相关。例如，如果被审计单位没有设立内部审计部门、岗位或人员，《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》的所有内容都不相关。

74. 在相关的某项审计准则中，有些要求可能存在适用条件。只

有当要求中设定的情形存在且条件满足时，这些要求才适用。一般来说，要求的适用条件既可能是明确的，也可能是隐含的，例如：

（1）如果审计范围受到限制，对注册会计师发表非无保留意见的要求，即为条件明确的要求；

（2）对注册会计师向治理层通报审计过程中识别出的值得关注的内部控制缺陷的要求，取决于是否存在识别出的值得关注的内部控制缺陷；对注册会计师针对分部信息的列报是否符合适用的财务报告编制基础获取充分、适当的审计证据的要求，取决于该编制基础要求或允许作出的列报，上述两种要求均为条件隐含的要求。

在某些情况下，审计准则的某项要求可能以适用的法律法规为条件。例如，如果适用的法律法规允许注册会计师解除审计业务约定，审计准则可能要求注册会计师解除审计业务约定；除非法律法规禁止，审计准则可能要求注册会计师采取某些措施。在不同的国家或地区，法律法规允许或禁止的行为可能以明确或隐含的方式表述。

对要求的偏离（参见本准则第三十六条）

75. 《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》规定了在注册会计师偏离某项审计准则的相关要求的极其特殊的情况下，对审计工作底稿的要求。审计准则并不要求遵守与审计业务具体情况不相关的规定。

（五）不能实现目标（参见本准则第三十七条）

76. 某一目标是否已经实现，需要注册会计师作出职业判断。这种判断需要考虑根据审计准则的规定实施的审计程序的结果，注册会计师对是否已获取充分、适当的审计证据的评价，以及注册会计师对是否根据审计业务的具体情况还需执行更多的工作以实现审计准则

规定的目标的评价。相应地，可能导致不能实现某一目标的情况包括：

（1）妨碍注册会计师遵守相关审计准则相关要求的情况；

（2）由于在可获得的审计证据方面受到的限制等原因，注册会计师不能或无法实施追加的审计程序或者获取进一步的审计证据，而注册会计师按照本准则第三十四条的要求运用规定的目标时认为这些程序和证据是必要的。

77. 如果审计工作底稿符合《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》的规定和其他相关审计准则中具体的记录要求，则为确定是否已实现注册会计师总体目标的结论提供了证据。虽然注册会计师没必要分别记录每个目标已经实现（如采用核对表），但对不能实现某一目标的记录，有助于注册会计师评价该情况是否妨碍注册会计师实现其总体目标。