

版权所有，未经许可，不得用于任何商业目的

《中国注册会计师鉴证业务基本准则》 指南

（征求意见稿）

中国注册会计师协会

二〇〇六年八月

目 录

第一章 总 则.....	1
一、本准则的制定目的.....	1
二、本准则的适用范围.....	1
三、注册会计师的含义.....	3
四、鉴证业务要素.....	3
五、与鉴证业务相关的职业道德和质量控制要求.....	4
第二章 鉴证业务的定义与目标.....	6
一、鉴证业务的定义.....	6
二、鉴证对象信息的定义.....	7
三、鉴证业务与相关服务的区别.....	7
四、基于责任方认定的业务和直接报告业务.....	8
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.....	12
第三章 业务承接.....	15
一、承接鉴证业务的条件.....	15
二、标准不适当时的处理方式.....	16
三、已承接鉴证业务的变更.....	17
第四章 鉴证业务的三方关系.....	18
一、三方关系概述.....	18
二、注册会计师.....	19
三、责任方.....	20
四、责任方声明.....	20

五、预期使用者.....	21
六、鉴证业务约定条款的确定.....	22
第五章 鉴证对象.....	23
一、鉴证对象与鉴证对象信息的形式.....	23
二、鉴证对象特征.....	24
三、适当的鉴证对象应当具备的条件.....	24
第六章 标准.....	25
一、标准的定义.....	25
二、标准的类型.....	26
三、适当的标准应当具备的特征.....	26
四、评价标准的适当性.....	27
五、预期使用者获取标准的方式.....	28
第七章 证据.....	28
第一节 总体要求.....	29
一、保持职业怀疑态度.....	29
二、及时作出记录.....	29
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	29
第二节 职业怀疑态度.....	30
一、职业怀疑态度的含义.....	30
二、鉴证业务通常不涉及鉴定文件记录的真伪.....	31
第三节 证据的充分性和适当性.....	31
一、证据的充分性.....	32
二、证据的适当性.....	32

三、证据可靠性的影响因素	33
四、鉴证对象特征对证据的充分性和适当性的影响	34
五、判断证据充分性和适当性时的决策	34
第四节 重要性	34
一、重要性的含义	34
二、重要性包括数量和性质两方面的因素	35
第五节 鉴证业务风险	36
一、鉴证业务风险的含义	36
二、不同类型鉴证业务中可接受的鉴证业务风险水平	36
三、鉴证业务风险的内容	37
第六节 证据收集程序的性质、时间和范围	37
一、证据收集程序的总体要求	37
二、合理保证鉴证业务的证据收集程序	38
三、合理保证不等于绝对保证	39
第七节 可获取证据的数量和质量	40
一、可获取证据的数量和质量	40
二、注册会计师工作范围受到重大限制时的处理	41
第八节 记录	41
一、记录重大事项	41
二、编制和保存工作底稿	42
第八章 鉴证报告	42
一、出具鉴证报告的总体要求	42

二、鉴证结论的两种表述形式.....	43
三、提出鉴证结论的积极方式和消极方式.....	44
四、注册会计师不能出具无保留结论报告的情况.....	44
五、注册会计师姓名的使用.....	46
第九章 附则.....	46
一、可参照执行本准则的司法鉴定业务.....	46
二、不必遵守本准则的情况.....	47

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。

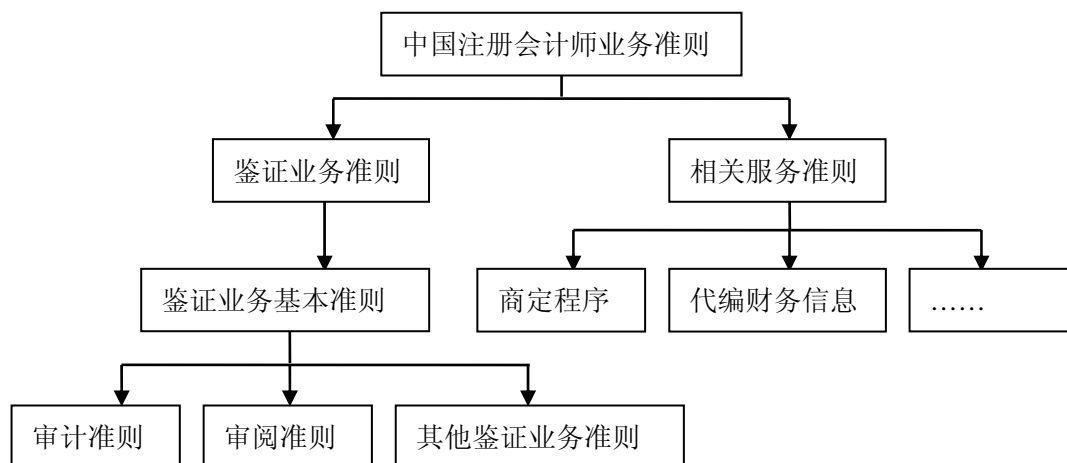


图1 中国注册会计师业务准则体系

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、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大型业务的构成部分。例如，企业并购相关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。

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对预期使用者的有用性。

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将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主要包括《中国注册会计师职业道德基本准则》和《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这两个文件中的相关规定。

《中国注册会计师职业道德基本准则》和《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，并区分不同的鉴证业务类型。

一、鉴证业务的定义

本准则第五条第一款对鉴证业务的含义进行了界定。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）。

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。

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
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联，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估和计量，形成责任方认定，注册会计师获取该认定；然后，注册会计师根据适当的标准对鉴证对象再次

进行评估和计量，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
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。

（二）证据的收集程序不同

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一个不断修正的、系统化的执业过程，获取充分、适当的证据。其证据收集程序包括五个阶段：（1）了解鉴证对象及其他的业务环境事项，在适用的情况下也包括了解内部控制；（2）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；（3）应对评估的风险，包括制定总体应对措施以及确定进一步程序的性质、时间和范围；（4）针对已识别的风险实施进一步程序，包括实施实质性程序，以及在必要时测试控制运行的有效性；（5）评价证据的充分性和适当性。

与合理保证的鉴证业务相比，有限保证的鉴证业务在证据收集程序的性质、时间、范围等方面是有意识地加以限制的，主要采用询问和分析程序获取证据。

（三）所需证据的数量和质量不同

注册会计师需要获取充分适当的证据作为其对鉴证对象提供某种水平保证的基础。相对于有限保证的鉴证业务而言，合理保证的鉴证业务提供的保证程度相对较高，与此相应地，对证据数量和质量的要求也就更为严格。

（四）鉴证业务风险不同

鉴证业务风险通常体现为重大错报风险和检查风险。重大错报风险是指鉴证对象信息在鉴证前存在重大错报的可能性。对同一个鉴证对象与鉴证对象信息进行鉴证，不管注册会计师提供的是合理保证还是有限保证，其重大错报风险均不存在差异。但检查风险则不然，它是指某一鉴证对象信息存在错报，该错报单独或连同其他错报是重大的，但注册会计师未能发现这种错报的可能性。检查风险的高低显然取决于注册会计师所实施的证据收集程序的性质、时间和范围。由于有限保证的鉴证业务的证据收集程序在上述方面受到有意识的限制，因此，其检查风险高于合理保证的鉴证业务。相应地，有限保证的鉴证业务的风险水平高于合理保证的鉴证业务的风险水平。

（五）鉴证对象信息的可信性不同

与有限保证的鉴证业务相比，注册会计师在合理保证的鉴证业务中实施的证据收集程序更为系统和全面，收集的证据更充分，提供的保证水平更高，相应地，鉴证后的鉴证对象信息也更为可信。

（六）提出结论的方式不同

合理保证和有限保证提供的保证水平不同，鉴证后鉴证对象信息的可信性也不同，为了使预期使用者能够清楚地了解两者的区别，两者提出结论的方式也不同。合理保证的鉴证业务要求注册会计师以积极方式提出结论，有限保证的鉴证业务要求注册会计师以消极方式提出结论。

下面，我们以财务报表审计作为合理保证鉴证业务的例子，以财务报表审阅业务作为有限保证鉴证业务的例子，对两类业务的区别进行比较（见表3）。

表3 合理保证的鉴证业务与有限保证的鉴证业务区别例解

业务类型 区别	合理保证的鉴证业务 (财务报表审计)	有限保证的鉴证业务 (财务报表审阅)
鉴证业务目标	在可接受的低审计风险下，以积极方式对财务报表整体发表审计意见，提供高水平的保证	在可接受的审阅风险下，以消极方式对财务报表整体发表审阅意见，提供有意义水平的保证。该保证水平低于审计业务的保证水平
证据收集程序	通过一个不断修正的、系统化的执业过程，获取充分、适当的证据，证据收集程序包括检查记录或文件、检查有形资产、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序等	通过一个不断修正的、系统化的执业过程，获取充分、适当的证据，证据收集程序受到有意识的限制，主要采用询问和分析程序获取证据
所需证据数量	较多	较少
鉴证业务风险	较低	较高
鉴证对象信息的可信性	较高	较低
提出结论的方式	以积极方式提出结论。例如：“我们认为，ABC公司财务报表已经按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，在所有重大方面公允反映了ABC公司20×1年12月31日的财务状况以及20×2年度的经营成果和现金流量。”	以消极方式提出结论。例如：“根据我们的审阅，我们没有注意到任何事项使我们相信，ABC公司财务报表没有按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，未能在所有重大方面公允反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量。”

应当指出的是，不管是合理保证的鉴证业务还是有限保证的鉴证业务，其保证水平一般都是事先约定好的，而不是根据注册会计师的工作执行情况再确定是提供高水平的保证还是提供低水平的保证。当然，如果业务环境变化影响到预期使用者的需求，或预期使用者对该项业务的性质存在误解时，注册会计师也可以应委托人的要求，考虑同意变更业务的保证水平。

在实务中，保证水平的确定本身是一个相当复杂的问题，它在很大程度上取决于法律法规和执业准则的要求，以及注册会计师的职业判断。

第三章 业务承接

本准则第三章（第九条至第十三条），主要说明注册会计师承接鉴证业务的条件，对于不能完全满足鉴证业务要求的业务应当如何处理，以及已承接鉴证业务的变更。

一、承接鉴证业务的条件

本准则第九条至第十一条是对注册会计师承接鉴证业务条件的总体说明。

本准则第九条规定，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。

在初步了解业务环境后，注册会计师应当考虑承接该业务是否符合独立性和专业胜任能力等相关职业道德规范的要求。例如，注册会计师是否独立于该项鉴证业务的委托人和责任方，是否具备与所承接

的鉴证业务相匹配的专业胜任能力等。

需要指出的是，注册会计师并非是所有方面的专家，鉴证业务涉及的特殊知识和技能可能会超出注册会计师的能力，此时，注册会计师可以考虑利用专家的工作。例如，当鉴证对象是信息技术系统的运营情况时，注册会计师可以利用信息技术专家的工作；当鉴证对象是法律法规的遵循情况时，注册会计师可以利用法律专家的工作。

本准则第十条规定，在初步了解业务环境后，只有认为符合独立性和专业胜任能力等相关职业道德规范的要求，并且拟承接的业务具备下列所有特征，注册会计师才能将其作为鉴证业务予以承接：

- （1）鉴证对象适当；
- （2）使用的标准适当且预期使用者能够获取该标准；
- （3）注册会计师能够获取充分、适当的证据以支持其结论；
- （4）注册会计师的结论以书面报告形式表述，且表述形式与所提供的保证程度相适应；
- （5）该业务具有合理的目的。如果鉴证业务的工作范围受到重大限制，或者委托人试图将注册会计师的名字和鉴证对象不适当地联系在一起，则该项业务可能不具有合理的目的。

本准则第十一条规定，当拟承接的业务不具备上述鉴证业务的所有特征，不能将其作为鉴证业务予以承接时，注册会计师可以提请委托人将其作为非鉴证业务（如商定程序、代编财务信息、管理咨询、税务服务等相关服务业务），以满足预期使用者的需要。

二、标准不适当时的处理方式

如果拟承接的鉴证业务所采用的标准不适当，注册会计师一般应当拒绝承接该项业务。但这并不是绝对的。本准则第十二条规定，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：

1.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。例如，鉴证对象是企业运营情况（包括企业的内部控制），对运营情况的评价缺乏相关的标准，但可以确信的是，评价企业内部控制情况可以以权威的内部控制规范作为标准。

2.能够选择或设计适用于鉴证对象的其他标准。例如，鉴证对象是某一都市报的运营情况，其本身可能缺乏相关的评价标准。在这种情况下，注册会计师可以选择报纸发行总量、所在城市平均每户订阅量，以及报纸的广告收入等行业协会发布的有关报社效率或效果的关键指标作为标准。

三、已承接鉴证业务的变更

本准则第十三条第一款规定，对已承接的鉴证业务，如果没有合理理由，注册会计师不应将该项业务变更为非鉴证业务，或将合理保证的鉴证业务变更为有限保证的鉴证业务。

在实务中，注册会计师一般是应委托人的要求来变更业务类型的。委托人要求变更业务类型主要有以下三方面的原因：

- （1）业务环境变化影响到预期使用者的需求；
- （2）预期使用者对该项业务的性质存在误解；
- （3）业务范围存在限制。

上述第（1）点和第（2）点原因通常被认为是变更业务的合理理由。本准则第十三条第二款规定，当业务环境变化影响到预期使用者的需求，或预期使用者对该项业务的性质存在误解时，注册会计师可以应委托人的要求，考虑同意变更该项业务。

但如果迹象表明该变更要求与错误的、不完整的或者不能令人满意的信息有关，注册会计师不应当认为该变更是合理的。

如果没有合理的理由，注册会计师不应当同意变更业务。如果注册会计师不同意变更业务，委托人又不同意继续执行原鉴证业务，注册会计师应当考虑解除业务约定，并考虑是否有义务向有关方面（例如，委托单位董事会或股东会）说明解除业务约定的理由。

本准则第十三条第二款还规定，如果发生变更，注册会计师不应忽视变更前获取的证据。

此外，注册会计师还需考虑变更业务对法律责任或业务约定条款的影响。如果变更业务引起业务约定条款的变更，注册会计师应当与委托人就新条款达成一致意见。

第四章 鉴证业务的三方关系

本准则第四章（第十四条至第二十条），主要说明鉴证业务涉及的三方关系，分别是注册会计师、责任方和预期使用者，以及与之相关的责任方声明和确定业务条款的问题。

一、三方关系概述

本准则第十四条规定，鉴证业务涉及的三方关系人包括注册会计师、责任方和预期使用者。责任方与预期使用者可能是同一方，也可能不是同一方。

三方之间的关系是，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。

鉴证业务以提高鉴证对象信息的可信性为主要目的。由于鉴证对象信息（或鉴证对象）是由责任方负责的，因此，注册会计师的鉴证结论主要是向除责任方之外的预期使用者提供的。在某些情况下，责任方和预期使用者可能来自同一企业，但并不意味着两者就是同一

方。例如，某公司同时设有董事会和监事会，监事会需要对董事会和管理层提供的信息进行鉴证。

由于鉴证结论有利于提高鉴证对象信息的可信性，有可能对责任方有用，因此，在这种情况下，责任方也会成为预期使用者之一，但不是唯一的预期使用者。例如，在财务报表审计中，责任方是被审计单位的管理层，此时被审计单位的管理层便是审计报告的预期使用者之一，但同时预期使用者还包括企业的股东、债权人、监管机构等。

因此，是否存在三方关系人是判断某项业务是否属于鉴证业务的重要标准之一。如果某项业务不存在除责任方之外的其他预期使用者，那么该业务不构成一项鉴证业务。

鉴证业务还会涉及到委托人，但委托人不是单独存在的一方，委托人通常是预期使用者之一，委托人也可能由责任方担任。

二、注册会计师

前已述及，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。

本准则第十五条规定，注册会计师可以承接符合本准则第十条规定的各类鉴证业务。

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。

三、责任方

对责任方的界定与所执行鉴证业务的类型有关。本准则第十六条第一款指出，责任方是指下列组织或人员：

1. 在直接报告业务中，对鉴证对象负责的组织或人员。例如，在系统鉴证业务中，注册会计师直接对系统的有效性进行评价并出具鉴证报告，该业务的鉴证对象是被鉴证单位系统的有效性，责任方是对该系统负责的组织或人员，即被鉴证单位的管理层。

2. 在基于责任方认定的业务中，对鉴证对象信息负责并可能同时对鉴证对象负责的组织或人员。例如，企业聘请注册会计师对企业管理层编制的持续经营报告进行鉴证。在该业务中，鉴证对象信息为持续经营报告，由该企业的管理层负责，企业管理层为责任方。该业务的鉴证对象为企业的持续经营状况，它同样由企业的管理层负责。再如，某政府组织聘请注册会计师对某企业的持续经营报告进行鉴证，该持续经营报告由该政府组织编制并分发给预期使用者。在该业务中，鉴证对象信息由该政府组织负责，该政府组织为责任方。该业务的鉴证对象为企业的持续经营状况，责任方即该政府组织却无需为它负责。

本准则第十六条第二款指出，责任方可能是鉴证业务的委托人，也可能不是委托人。

四、责任方声明

本准则第十七条第一款规定，注册会计师通常提请责任方提供书面声明，表明责任方已按照既定标准对鉴证对象进行评价或计量，无论该声明是否能为预期使用者获取。

在基于责任方认定的业务中，注册会计师对责任方认定出具鉴证报告，责任方通常会提供有关该认定的书面声明。

本准则第十七条第二款规定，在直接报告业务中，当委托人与责任方不是同一方时，注册会计师可能无法获取此类书面声明。

五、预期使用者

本准则第十八条第一款指出，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。

如果鉴证业务服务于特定的使用者或具有特殊目的，注册会计师可以很容易地识别预期使用者。例如，企业向银行贷款，银行要求企业提供一份与贷款项目相关的预测性财务信息审核报告，那么，银行就是该鉴证报告的预期使用者。

本准则第十八条第二款规定，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。此时，预期使用者主要是指那些与鉴证对象有重要和共同利益的主要利益相关者，例如，在上市公司财务报表审计中，预期使用者主要是指上市公司的股东。第十八条第二款还规定，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。

第十八条第三款规定，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。需要说明的是，虽然鉴证报告的收件人应当尽可能地明确为所有的预期使用者，但在实务中往往很难做到这一点。原因很简单，有时鉴证报告并不向某些特定组织或人员提供，但这些组织或人员也有可能使用鉴证报告。例如，注册会计师为上市公司提供财务报表审计服务，其审计报告的收件人为“××股份有限公司全体股东”，但除了股东之外，公司债权人、证券监管机构等显然也是预期使用者。

六、鉴证业务约定条款的确定

本准则第十九条和第二十条对确定鉴证业务约定条款进行了说明。

本准则第十九条第一款规定，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。这样做的目的是为了**避免相关各方对鉴证业务的理解产生分歧**。鉴证业务约定条款的内容一般包括鉴证业务目标、范围、相关各方的责任以及报告格式等。

在实务中，如果委托人与责任方不是同一方，那么，委托人可以被**视为预期使用者或预期使用者的代表**。如果委托人与责任方是同一方，考虑到可操作性的问题，在确定鉴证业务约定条款时，注册会计师仅需要提请预期使用者或其代表参与即可。原因之一在于某些鉴证业务的预期使用者并不确定。例如，在财务报表审计中，公司的中小股东都是鉴证报告的预期使用者。原因之二在于即便预期使用者是确定的，也不一定愿意参与共同确定鉴证业务约定条款。例如，银行给企业贷款，需要了解企业的财务状况，可以将银行视为贷款企业审计报告的预期使用者，但银行通常不会去参与贷款企业对审计业务约定条款的确定。

本准则第十九条第二款规定，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。

本准则第二十条规定，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。

第五章 鉴证对象

本准则第五章（第二十一条至第二十三条），主要说明鉴证对象与鉴证对象信息的形式，鉴证对象特征以及适当的鉴证对象应当具备的条件。

一、鉴证对象与鉴证对象信息的形式

在注册会计师提供的鉴证业务中，存在多种不同类型的鉴证对象，相应地，鉴证对象信息也具有多种不同的形式。本准则第二十一条指出，鉴证对象与鉴证对象信息具有多种形式，主要包括：

（1）当鉴证对象为财务业绩或状况时（如历史或预测的财务状况、经营成果和现金流量），鉴证对象信息是财务报表；

（2）当鉴证对象为非财务业绩或状况时（如企业的运营情况），鉴证对象信息可能是反映效率或效果的关键指标；

（3）当鉴证对象为物理特征时（如设备的生产能力），鉴证对象信息可能是有关鉴证对象物理特征的说明文件；

（4）当鉴证对象为某种系统和过程时（如企业的内部控制或信息技术系统），鉴证对象信息可能是关于其有效性的认定；

（5）当鉴证对象为一种行为时（如遵守法律法规的情况），鉴证对象信息可能是对法律法规遵守情况或执行效果的声明。

以财务业绩或状况为对象执行鉴证业务是注册会计师的传统业务领域。注册会计师在此类业务中培育的良好职业形象和专业能力，有力地推动了注册会计师职业向其他鉴证业务领域的拓展。那些以非财务信息形式体现出来的鉴证对象，对注册会计师的专业胜任能力也提出了更高的要求。

二、鉴证对象特征

本准则第二十二条第一款规定，鉴证对象具有不同的特征，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：

（1）按照标准对鉴证对象进行评价或计量的准确性；

（2）证据的说服力。

例如，当鉴证对象为遵守法规的情况时，它的特征是定性的；当鉴证对象为企业的财务业绩或状况时，它的特征就是定量的。当鉴证对象为企业未来的盈利能力时，它的特征是主观的、预测的；当鉴证对象为企业的历史财务状况时，它的特征就是客观的、历史的。当鉴证对象为企业注册资本的实收情况时，它的特征是时点的；当鉴证对象为企业内部控制过程时，它的特征就是期间的。

通常，如果鉴证对象的特征表现为定量的、客观的、历史的或时点的，评价和计量的准确性相对较高，注册会计师获取证据的说服力相对较强，相应地，对鉴证对象信息提供的保证程度也较高。

本准则第二十二条第二款规定，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。所谓特别相关，是指如果不在鉴证报告中说明鉴证对象的这一特征，将可能导致预期使用者对鉴证业务产生误解。例如，企业在首次公开发行股票时，其招股说明书中的预测性财务信息可能需要经注册会计师审核，提供有关拟上市公司预计收益的情况，那么，该鉴证对象的预测性特征对于预期使用者来说就是特别相关的。

三、适当的鉴证对象应当具备的条件

鉴证对象是否适当是注册会计师能否将一项业务作为鉴证业务予以承接的前提条件。本准则第二十三条规定，适当的鉴证对象应当

同时具备下列条件：

- （1）鉴证对象可以识别；
- （2）不同的组织或人员对鉴证对象按照既定标准进行评价或计量的结果合理一致；
- （3）注册会计师能够收集与鉴证对象有关的信息，获取充分、适当的证据，以支持其提出适当的鉴证结论。

不适当的鉴证对象可能会误导预期使用者。如果注册会计师在承接业务后发现鉴证对象不适当，应当视其重大与广泛程度，出具保留结论或否定结论的报告。

不适当的鉴证对象还可能造成工作范围受到限制。如果注册会计师在承接业务后发现鉴证对象不适当，应当视受到限制的重大与广泛程度，出具保留结论或无法提出结论的报告。

在适当的情况下，注册会计师可以考虑解除业务约定。

第六章 标准

本准则第六章（第二十四条至第二十七条），主要说明标准的定义、类型，适当的标准应当具备的特征，以及预期使用者获取标准的方式。

一、标准的定义

本准则第二十四条第一款指出，标准是指用于评价或计量鉴证对象的基准，当涉及列报时，还包括列报的基准。在本准则和相关准则中，列报还包括披露。

标准是鉴证业务中不可或缺的一项要素。运用职业判断对鉴证对象作出评价或计量，离不开适当的标准。如果没有适当的标准提供指引，任何个人的解释甚至误解都可能对结论产生影响，这样一来，结

论必然缺乏可信性。也就是说，标准是对所要发表意见的鉴证对象进行“度量”的一把“尺子”，责任方和注册会计师可以根据这把“尺子”对鉴证对象进行“度量”。

需要指出的是，对同一鉴证对象进行评价或计量并不一定要选择同一个标准。例如，要评价消费者满意度这一鉴证对象，某些责任方或注册会计师可能会以消费者投诉的次数作为衡量标准；而另外的一些责任方或注册会计师可能会选择消费者在初始购买后的三个月内重复购买的数量作为衡量的标准。

二、标准的类型

本准则第二十四条第二款指出，标准可以是正式的规定，如编制财务报表所使用的会计准则和相关会计制度；也可以是某些非正式的规定，如单位内部制定的行为准则或确定的绩效水平。

正式的规定通常是一些“既定的”标准，是由法律法规规定的，或是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。例如，编制财务报表时，其标准是权威机构发布的会计准则和相关会计制度；编制内部控制报告时，标准可能是已确立的内部控制规范或指引；编制遵循性报告时，标准可能是适用的法律、法规。

非正式的规定通常是一些“专门制定的”标准，是针对具体的业务项目“量身定做”的，包括企业内部制定的行为准则、确定的绩效水平或商定的行为要求等。

标准的类型不同，注册会计师在评价标准是否适合于具体的鉴证业务时，所关注的重点也不同。

三、适当的标准应当具备的特征

本准则第二十五条第一款规定，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。标准是否

适当、是否适用于具体的鉴证业务同样离不开注册会计师的职业判断。如果使用的标准不适当或不适用于具体业务，发表的鉴证结论便毫无意义。

第二十五条第二款规定，适当的标准应当具备下列所有特征：

（1）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；

（2）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；

（3）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；

（4）中立性：中立的标准有助于得出无偏向的结论；

（5）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。

本准则第二十五条第三款规定，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。

四、评价标准的适当性

本准则第二十六条第一款规定，注册会计师应当考虑运用于具体业务的标准是否具备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。

第二十六条第二款指出，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。

对于公开发布的标准，注册会计师通常不需要对标准的“适当性”进行评价，而只需评价该标准对具体业务的“适用性”。例如，在我

国，会计标准由国家统一制定并强制执行。注册会计师无需评价会计标准是否适当，只需要判断责任方采用的标准是否适用于被鉴证单位即可（如小企业就应当采用《小企业会计制度》）。

对于专门制定的标准，注册会计师首先要对这些标准本身的“适当性”加以评价，否则，注册会计师连自己所用的“尺子”是否适当都无法判断，又如何用这把“尺子”去“度量”要发表意见的鉴证对象。

五、预期使用者获取标准的方式

本准则第二十七条第一款规定，标准应当能够为预期使用者获取，以使预期使用者了解鉴证对象的评价或计量过程。标准可以通过下列方式供预期使用者获取：

- （1）公开发布；
- （2）在陈述鉴证对象信息时以明确的方式表述；
- （3）在鉴证报告中以明确的方式表述；
- （4）常识理解，如计量时间的标准是小时或分钟。

第二十七条第二款规定，如果确定的标准仅能为特定的预期使用者获取，或仅与特定目的相关。例如，行业协会发布标准可能仅能为本行业内部的预期使用者获取；合同条款仅能为合同双方获取，且仅适用于合同约定事项。在这种情况下，鉴证报告的使用也应限于这些特定的预期使用者或特定目的。

第七章 证据

本准则第七章（第二十八条至第四十九条），主要说明与注册会计师获取证据相关的内容，包括获取证据的总体要求、职业怀疑态度、证据的充分性和适当性、证据可靠性的影响因素、重要性、鉴证业务

风险、证据收集程序、合理保证与绝对保证的区别、可获取证据的数量和质量以及记录。

第一节 总体要求

一、保持职业怀疑态度

本准则第二十八条第一款规定，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。

在计划和执行鉴证业务时，注册会计师保持职业怀疑态度十分必要。例如，它有助于降低注册会计师疏忽异常情况的风险，有助于降低注册会计师在确定鉴证程序的性质、时间、范围及评价由此得出的结论时采用错误假设的风险，有助于避免注册会计师根据有限的测试范围过度推断总体实际情况的风险。

二、及时作出记录

本准则第二十八条第二款规定，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。

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

本准则第二十九条规定，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。

第二节 职业怀疑态度

一、职业怀疑态度的含义

本准则第三十条指出，职业怀疑态度是指注册会计师以质疑的思维方式评价所获取证据的有效性，并对相互矛盾的证据，以及引起对文件记录或责任方提供的信息的可靠性产生怀疑的证据保持警觉。

职业怀疑态度代表的是注册会计师执业时的一种精神状态，它有助于降低注册会计师在执业过程中可能遇到的风险。这些风险通常包括：忽略了可疑的情况；在决定证据收集程序的性质、时间和范围时使用了不恰当的假设；对证据进行了不恰当的评价等。

职业怀疑态度并不要求注册会计师假设责任方是不诚信的，但是注册会计师也不能假设责任方的诚信就毫无疑问。职业怀疑态度要求注册会计师凭证据“说话”。

职业怀疑态度意味着，在进行询问和实施其他程序时，注册会计师不能因轻信管理层和治理层的诚信而满足于说服力不够的证据。相应地，为得出鉴证结论，注册会计师不应使用责任方声明替代应当获取的充分、适当的证据。

职业怀疑态度要求，注册会计师不应将鉴证业务过程中发现的舞弊视为孤立发生的事项。注册会计师还应当考虑，发现的错报是否表明在某一特定领域存在舞弊导致的更高的重大错报风险。

职业怀疑态度要求，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，因此注册会计师应当追加必要的程序。

职业怀疑态度要求，如果责任方的某项声明与其他证据相矛盾，注册会计师应当调查这种情况。必要时，注册会计师应重新考虑责任

方作出的其他声明的可靠性。

二、鉴证业务通常不涉及鉴定文件记录的真伪

注册会计师只是会计、审计领域的专家，不能保证他们精通所有的领域。由于注册会计师没有受过鉴定文件记录真伪方面的训练，他们不应被视为这方面的专家。本准则第三十一条第一款规定，鉴证业务通常不涉及鉴定文件记录的真伪，注册会计师也不是鉴定文件记录真伪的专家，但应当考虑用作证据的信息的可靠性，包括考虑与信息生成和维护相关的控制的有效性。可作为证据的信息包括复印件、传真、胶卷、数字文档或者其他电子文档等，它们都是很容易被篡改、伪造的。注册会计师在考虑与信息生成和维护相关的控制的有效性时，尤其应当考虑治理层或管理层凌驾于控制之上的可能性，并意识到，可以有效发现错误的证据收集程序未必适用于发现舞弊导致的重大错报。

本准则第三十一条第二款规定，如果在执行业务过程中识别出的情况使其认为文件记录可能是伪造的或文件记录中的某些条款已发生变动，注册会计师应当作出进一步调查，包括直接向第三方询证，或考虑利用专家的工作，以评价文件记录的真伪。

第三节 证据的充分性和适当性

注册会计师对鉴证对象信息提供可信性保证是建立在获取充分、适当证据的基础上的。证据的充分性和适当性分别是对证据数量和证据质量的衡量。本准则第三十二条至第三十六条分别对证据的充分性和适当性作出了说明。

一、证据的充分性

本准则第三十二条第一款指出，证据的充分性是对证据数量的衡量，主要与注册会计师确定的样本量有关。

第三十二条第二款指出，所需证据的数量受鉴证对象信息重大错报风险的影响，即风险越大，可能需要的证据数量越多；所需证据的数量也受证据质量的影响，即证据质量越高，可能需要的证据数量越少。

二、证据的适当性

本准则第三十二条第一款还指出，证据的适当性是对证据质量的衡量，即证据的相关性和可靠性。

在考虑证据的相关性时，注册会计师应当能够认识到：

（1）特定的程序可能只为某些认定提供相关的证据，而与其他认定无关；

（2）针对同一项认定，可以从不同来源获取证据或获取不同性质的证据；

（3）只与特定认定相关的证据并不能替代与其他认定相关的证据。

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，我们将在下文进一步说明注册会计师分析证据可靠性时可以遵循的原则。

本准则第三十二条第三款规定，尽管证据的充分性和适当性相关，但如果证据的质量存在缺陷，注册会计师仅靠获取更多的证据可能无法弥补其质量上的缺陷。

三、证据可靠性的影响因素

本准则第三十三条第一款规定，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。

第三十三条第二款规定，注册会计师通常按照下列原则考虑证据的可靠性：

（1）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；

（2）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；

（3）直接获取的证据（如观察控制活动的实施）比间接获取或推论（如询问控制活动的实施）得出的证据更可靠；

（4）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；

（5）从原件获取的证据比从传真或复印件获取的证据更可靠。

本准则第三十三条第三款规定，在运用本条第二款第（1）项至第（5）项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。例如，当证据是从某个独立的外部资料提供者那里获取的时候，如果该资料提供者学识有限（如未接受过系统正规的教育、刚介入某一行业、或对被鉴证单位的情况不知情等），那么该证据也不一定可靠。

本准则第三十四条指出，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。例如，从企业外部独立来源获取的信息可以增强注册会计师对责任方提供认定的信任程度。相反，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，则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。

四、鉴证对象特征对证据的充分性和适当性的影响

证据的充分性和适当性还会受到鉴证对象特征的影响。本准则第三十五条规定,针对一个期间的鉴证对象信息获取充分、适当的证据,通常要比针对一个时点的鉴证对象信息获取充分、适当的证据更困难。针对过程提出的结论通常限于鉴证业务涵盖的期间,注册会计师不应对该过程是否在未来以特定方式继续发挥作用提出结论。

五、判断证据充分性和适当性时的决策

注册会计师在判断证据充分性和适当性的时候,常常还会面临这样一种决策:增加成本能否给证据数量和质量带来相当的效益。由于不同来源或不同性质的证据可以证明同一项认定,因此,本准则第三十六条规定,注册会计师可以考虑获取证据的成本与所获取信息有用性之间的关系,但不应仅以获取证据的困难和成本为由减少不可替代的程序。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。

第四节 重要性

一、重要性的含义

本准则第三十七条第一款指出,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。

所谓重要性,是指鉴证对象信息中存在错报的严重程度。重要性取决于在具体环境下对错报金额和性质的判断。如果一项错报单独或连同其他错报可能影响预期使用者依据鉴证对象信息作出的经济决策,则该项错报是重大的。

重要性概念是基于成本效益原则的要求而产生的。由于现代社会日趋复杂，注册会计师执行鉴证业务所面对的信息量日益庞大，在这种情况下，要求注册会计师去审查有关鉴证对象的全部信息，既无必要也无可能，因此只能采取选择性测试的办法。为此，注册会计师需要抓住鉴证对象信息的重要方面和重要事项加以审查，并收集证据予以证实。

在考虑鉴证对象信息中的错报是否构成重大错报时，注册会计师应当考虑已识别但未更正的单个或累计的错报是否对鉴证对象信息整体产生重大影响。

本准则第三十七条第一款还规定，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。例如，特定标准允许鉴证对象信息的列报方式存在差异，那么，注册会计师就应考虑采用的列报方式会对预期使用者产生多大的影响。

二、重要性包括数量和性质两方面的因素

重要性包括数量和性质两方面的因素。本准则第三十七条第二款规定，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。

数额大小毫无疑问是判断重要性的一个重要因素，同样类型的错报，数额大的显然比数额小的更严重。

在考虑性质因素时，注册会计师需要重点关注以下几个方面：

1.错报属于错误还是舞弊，后者通常被认为更为严重。

2.错报是否涉及履行合同义务。例如，某项错报使企业营运资金虚增几千元，从数量上看并不重要，但该错报可能使得企业营运资金从低于贷款合同的要求变为高于贷款合同的要求。

3.错报是否影响收益趋势。例如，错报使经营成果由亏损变为盈

利，利润变动趋势由下降变为增长。

重要性与鉴证业务风险之间存在直接的关系，这种关系是一种反向的关系。重要性水平越高，鉴证业务风险越低；重要性水平越低，鉴证业务风险越高。注册会计师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，应当考虑这种反向关系。

第五节 鉴证业务风险

一、鉴证业务风险的含义

本准则第三十八条指出，鉴证业务风险是指在鉴证对象信息存在重大错报的情况下，注册会计师提出不恰当结论的可能性。

在直接报告业务中，鉴证对象信息仅体现在注册会计师的结论中，鉴证业务风险包括注册会计师不恰当地提出鉴证对象在所有重大方面遵守标准的结论的可能性。

应当说明的是，鉴证业务风险并不包含下面这种情况，即鉴证对象信息不含有重大错报，而注册会计师错误地发表了鉴证对象信息含有重大错报的结论的风险。

二、不同类型鉴证业务中可接受的鉴证业务风险水平

本准则第三十九条规定，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。

三、鉴证业务风险的内容

本准则第四十条指出，鉴证业务风险通常体现为重大错报风险和检查风险。

重大错报风险是指鉴证对象信息在鉴证前存在重大错报的可能性。

检查风险是指某一鉴证对象信息存在错报，该错报单独或连同其他错报是重大的，但注册会计师未能发现这种错报的可能性。

注册会计师对重大错报风险和检查风险的考虑受具体业务环境的影响，特别受鉴证对象性质，以及所执行的是合理保证鉴证业务还是有限保证鉴证业务的影响。

不同保证程度的鉴证业务，要求注册会计师将鉴证业务风险降至不同的水平。合理保证的保证程度高于有限保证的保证程度，因此，注册会计师在合理保证鉴证业务中可接受的风险水平要低于有限保证鉴证业务中可接受的风险水平。

第六节 证据收集程序的性质、时间和范围

一、证据收集程序的总体要求

本准则第四十一条至第四十四条是对证据收集程序的总体说明。

本准则第四十一条指出，证据收集程序的性质、时间和范围因具体业务的不同而不同。从理论上说，即便是针对同一项业务或同一个认定，也可能存在多种不同的证据收集程序。在实务中，尽管对证据收集程序进行明确而清晰的表述非常困难，但本准则第四十一条规

定，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。

本准则第四十四条第一款规定，合理保证的鉴证业务和有限保证的鉴证业务都需要运用鉴证技术和方法，收集充分、适当的证据。与合理保证的鉴证业务相比，有限保证的鉴证业务在证据收集程序的性质、时间、范围等方面是有意识地加以限制的。例如，财务报表审阅业务是一项有限保证的鉴证业务，在该业务中，注册会计师主要通过询问和分析程序来获取充分、适当的证据。

第四十四条第二款规定，无论是合理保证还是有限保证的鉴证业务，如果注意到某事项可能导致对鉴证对象信息是否需要作出重大修改产生疑问，注册会计师应当执行其他足够的程序，追踪这一事项，以支持鉴证结论。

二、合理保证鉴证业务的证据收集程序

合理保证是一个有关注册会计师收集必要的证据以便对鉴证对象信息整体提出结论的概念。本准则第四十二条规定，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：

（1）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；

（2）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；

（3）应对评估的风险，包括制定总体应对措施以及确定进一步程序的性质、时间和范围；

（4）针对已识别的风险实施进一步程序，包括实施实质性程序，以及在必要时测试控制运行的有效性；

（5）评价证据的充分性和适当性。

三、合理保证不等于绝对保证

正确理解鉴证业务准则中的保证概念，首先要将它们与“绝对保证”的概念作一区分。这里，对绝对保证、合理保证和有限保证作一界定是有必要的。绝对保证是指注册会计师对鉴证对象信息整体不存在重大错报提供百分之百的保证。合理保证是一个与积累必要的证据相关的概念，它要求注册会计师通过不断修正的、系统的执业过程，获取充分、适当的证据，对鉴证对象信息整体提出结论，提供一种高水平但非百分之百的保证。与合理保证相比，有限保证在证据收集程序的性质、时间、范围等方面受到有意识的限制，它提供的是一种适度水平的保证。可以看出，三者提供的保证水平逐次递减。前文已经区分过合理保证与有限保证，因此，这里关键是要区分绝对保证与合理保证。正确理解合理保证与绝对保证的关系，有助于减轻注册会计师承担不必要的责任的风险。

本准则第四十三条规定，合理保证提供的保证水平低于绝对保证。由于下列因素的存在，将鉴证业务风险降至零几乎不可能，也不符合成本效益原则：

- 1.选择性测试方法的运用。注册会计师要在合理的时间内以合理的成本完成鉴证任务，通常只能采用选取特定项目和抽样等选择性测试的方法对被鉴证单位的信息进行检查。选取特定项目实施鉴证程序的结果不能推断至总体；抽样也可能产生误差，在采用这两种方法的情况下，都不能百分之百地保证鉴证对象信息不存在重大错报。

- 2.内部控制的固有局限性。例如，在决策时的人为判断可能出现错误和由于人为失误而导致内部控制失效；内部控制可能由于两个或更多的人员进行串通或管理层凌驾于内部控制之上，而使内部控制被规避。小型企业拥有的员工通常较少，限制了其职责分离的程度，业主凌驾于内部控制之上的可能性更大。

- 3.大多数证据是说服性而非结论性的。证据的性质决定了注册会

计师依靠的并非是完全可靠的证据。不同类型的证据，其可靠程度存在差异，即使是可靠程度最高的证据也有其自身的缺陷。例如，对应收账款进行函证，虽然提供的证据相对比较可靠，但受到被询证者是否认真对待询证函、是否能够保持独立性和客观性、是否熟悉所函证事项等诸多因素的影响。尽管注册会计师在设计询证函时要考虑这些因素，但是很难能百分之百地保证函证结果的可靠性。

4.在获取和评价证据以及由此得出结论时涉及大量判断。在获取证据时，注册会计师可以选择获取何种类型和何种来源的证据；获取证据之后，注册会计师要依据职业判断，对其充分性和适当性进行评价；最后依据证据得出结论时，更是离不开注册会计师的职业判断。

5.在某些情况下鉴证对象具有特殊性。例如，鉴证对象是矿产资源的储量、艺术品的价值、计算机软件开发的进度等。

第七节 可获取证据的数量和质量

一、可获取证据的数量和质量

本准则第四十五条规定，可获取证据的数量和质量受下列因素影响：

1.鉴证对象和鉴证对象信息的特征。例如，鉴证对象信息是预测性的而非历史性的，预计可获取证据的客观性就比较弱。

2.业务环境中除鉴证对象特征以外的其他事项。例如，注册会计师接受委托的时间和要求出具鉴证报告的时间相距较近，预计可获取的证据相对就较少；被鉴证单位内部资料的保管政策、责任方对鉴证业务施加的限制等也可能会使注册会计师无法获取原本认为可以获取的证据。

二、注册会计师工作范围受到重大限制时的处理

本准则第四十六条规定，对任何类型的鉴证业务，如果下列情形对注册会计师的工作范围构成重大限制，阻碍注册会计师获取所需要的证据，注册会计师提出无保留结论是不恰当的。

（1）客观环境阻碍注册会计师获取所需要的证据，无法将鉴证业务风险降至适当水平；

（2）责任方或委托人施加限制，阻碍注册会计师获取所需要的证据，无法将鉴证业务风险降至适当水平。

注册会计师应当视受到限制的重大与广泛程度，出具保留结论或无法提出结论的报告。在适当的情况下，注册会计师还可以考虑退出该业务。

第八节 记录

一、记录重大事项

本准则第四十七条规定，注册会计师应当记录重大事项，以提供证据支持鉴证报告，并证明其已按照鉴证业务准则的规定执行业务。

至于某一事项是否属于重大事项，需要注册会计师根据具体情况判断。重大事项通常包括：

（1）引起特别风险的事项；

（2）实施鉴证程序的结果，该结果表明鉴证对象信息可能存在重大错报，或需要修正以前对重大错报风险的评估和针对这些风险拟采取的应对措施；

（3）导致注册会计师难以实施必要程序的情形；

（4）导致提出非无保留结论的事项。

本准则第四十八条规定，对需要运用职业判断的所有重大事项，注册会计师应当记录推理过程和相关结论。如果对某些事项难以进行

判断，注册会计师还应当记录得出结论时已知悉的有关事实。

二、编制和保存工作底稿

本准则第四十九条规定，注册会计师应当将鉴证过程中考虑的所有重大事项记录于工作底稿。

在运用职业判断确定工作底稿的编制和保存范围时，注册会计师应当考虑，使未曾接触该项鉴证业务的有经验的专业人士了解实施的鉴证程序，以及作出重大决策的依据。

有经验的专业人士，是指对下列方面有合理了解的人士：

- （1）鉴证过程；
- （2）相关法律法规和鉴证业务准则的规定；
- （3）被鉴证单位所处的经营环境；
- （4）与被鉴证单位所处行业相关的会计、审计等问题。

第八章 鉴证报告

本准则第八章（第五十条至第五十七条），主要说明注册会计师出具鉴证报告的总体要求、鉴证结论的两种表述形式、提出鉴证结论的积极方式和消极方式、不能出具无保留结论报告的情况以及签名。

一、出具鉴证报告的总体要求

本准则第五十条对注册会计师出具鉴证报告提出了总体要求。

第五十条第一款规定，注册会计师应当出具含有鉴证结论的书面报告，该鉴证结论应当说明注册会计师就鉴证对象信息获取的保证。

第五十条第二款规定，注册会计师应当考虑其他报告责任，包括在适当时与治理层沟通。

注册会计师应当考虑就执行业务过程中注意到的与治理层责任相关的事项与治理层沟通的适当性。“与治理层责任相关的事项”是指在鉴证业务中出现的，与治理层相关并且重大的事项。相关事项仅包括执行鉴证业务过程中引起注册会计师注意的事项。如果委托人并非责任方，注册会计师直接与责任方或责任方的治理层沟通可能是不适当的。

应当指出的是，如果业务条款对与治理层沟通的事项没有特殊要求，注册会计师不必设计专门的程序以识别与治理层责任相关的事项。

二、鉴证结论的两种表述形式

本准则第五十一条规定，在基于责任方认定的业务中，注册会计师的鉴证结论可以采用下列两种表述形式：

（1）明确提及责任方认定，如“我们认为，责任方作出的‘根据×标准，内部控制在所有重大方面是有效的’这一认定是公允的”。

（2）直接提及鉴证对象和标准，如“我们认为，根据×标准，内部控制在所有重大方面是有效的”。

在直接报告业务中，注册会计师应当明确提及鉴证对象和标准。

在基于责任方认定的业务中，由于可以获取责任方认定，注册会计师是针对鉴证对象信息进行评估并出具报告的，鉴证对象信息也可以以责任方认定的形式为预期使用者所获取，注册会计师在鉴证报告中显然可以明确提及责任方认定。另外，直接提及鉴证对象和标准，也不会给预期使用者带来误解。因此，注册会计师的鉴证结论采用上面的第（1）种和第（2）种表述形式均可。如果决定采用第（1）种表述形式，即在鉴证结论中提及责任方认定，注册会计师可以将该认定附于鉴证报告后，在鉴证报告中引述该认定或指明预期使用者能够

从何处获取该认定。

在直接报告业务中，注册会计师可能无法从责任方获取其对鉴证对象评价或计量的认定；即便可以获取这种认定，该认定也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。很显然，在直接报告业务中，提及责任方认定没有意义。因此，注册会计师应当直接对鉴证对象进行评价并出具鉴证报告，明确提及鉴证对象和标准，鉴证结论只能采用上述第（2）种表述形式。

三、提出鉴证结论的积极方式和消极方式

提出鉴证结论的方式有两种——积极方式和消极方式，它们分别适用于合理保证的鉴证业务和有限保证的鉴证业务。区分两种鉴证结论提出方式，有助于向预期使用者传达不同业务的保证程度存在差异这一事实，以积极方式提出结论提供的保证水平高于以消极方式提出结论提供的保证水平。

本准则第五十二条第一款规定，在合理保证的鉴证业务中，注册会计师应当以积极方式提出结论，如“我们认为，根据×标准，内部控制在所有重大方面是有效的”或“我们认为，责任方作出的‘根据×标准，内部控制在所有重大方面是有效的’这一认定是公允的”。

第五十二条第二款规定，在有限保证的鉴证业务中，注册会计师应当以消极方式提出结论，如“基于本报告所述的工作，我们没有注意到任何事项使我们相信，根据×标准，×系统在任何重大方面是无效的”或“基于本报告所述的工作，我们没有注意到任何事项使我们相信，责任方作出的‘根据×标准，×系统在所有重大方面是有效的’这一认定是不公允的”。

四、注册会计师不能出具无保留结论报告的情况

本准则第五十三条规定，当存在本准则第五十四条至第五十六条

所述情况时，注册会计师应当对其影响程度作出判断。如果这些情况影响重大，注册会计师不能出具无保留结论的报告。 这些情形包括：

（一）工作范围受到限制

工作范围受到限制可能导致注册会计师无法获取必要的证据以便将鉴证业务风险降至适当水平。本准则第五十四条规定，对任何类型的鉴证业务，如果注册会计师的工作范围受到限制，注册会计师应当视受到限制的重大与广泛程度，出具保留结论或无法提出结论的报告。在某些情况下，注册会计师应当考虑解除业务约定。

（二）责任方认定未在所有重大方面作出公允表达

本准则第五十五条规定，如果注册会计师的结论提及责任方的认定，且该认定未在所有重大方面作出公允表达，注册会计师应当视其影响的重大与广泛程度，出具保留结论或否定结论的报告。

（三）鉴证对象信息存在重大错报

本准则第五十五条还规定，如果注册会计师的结论直接提及鉴证对象和标准，且鉴证对象信息存在重大错报，注册会计师应当视其影响的重大与广泛程度，出具保留结论或否定结论的报告。

（四）标准或鉴证对象不适当

标准或鉴证对象不适当可能会误导预期使用者。本准则第五十六条第一款规定，在承接业务后，如果发现标准或鉴证对象不适当，可能误导预期使用者，注册会计师应当视其重大与广泛程度，出具保留结论或否定结论的报告。

标准或鉴证对象不适当还可能造成注册会计师的工作范围受到限制。本准则第五十六条第二款规定，在承接业务后，如果发现标准或鉴证对象不适当，造成工作范围受到限制，注册会计师应当视受到限制的重大与广泛程度，出具保留结论或无法提出结论的报告。

在某些情况下，注册会计师应当考虑解除业务约定。

五、注册会计师姓名的使用

本准则第五十七条第一款规定，当注册会计师针对鉴证对象信息出具报告，或同意将其姓名与鉴证对象联系在一起时，则注册会计师与该鉴证对象发生了关联。

第五十七条第二款规定，如果获知他人不恰当地将其姓名与鉴证对象相关联，注册会计师应当要求其停止这种行为，并考虑采取其他必要的措施，包括将不恰当使用注册会计师姓名这一情况告知所有已知的使用者或征询法律意见。

第九章 附则

本准则第九章（第五十八条至第六十条），主要说明注册会计师遇到司法鉴定中涉及的鉴定业务的处理、符合鉴证业务的定义但注册会计师无需遵循本准则的情况。

一、可参照执行本准则的司法鉴定业务

注册会计师在执行司法诉讼的过程中可能会涉及到会计、审计、税务或其他事项的鉴定业务。司法诉讼虽然具有一定的特殊性，但本准则规定的一些基本原则对注册会计师执行此类业务具有原则性的指导意义。

本准则第五十八条指出，注册会计师执行司法诉讼中涉及会计、审计、税务或其他事项的鉴定业务，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。

二、不必遵守本准则的情况

本准则第五十九条指出，某些业务可能符合本准则第五条鉴证业务的定义，使用者可能从业务报告的意见、观点或措辞中推测出某种程度的保证，但如果满足下列所有条件，注册会计师执行这些业务不必遵守本准则：

（1）注册会计师的意见、观点或措辞对整个业务而言仅是附带性的；

（2）注册会计师出具的书面报告被明确限定为仅供报告中所提及的使用者使用；

（3）与特定预期使用者达成的书面协议中，该业务未被确认为鉴证业务；

（4）在注册会计师出具的报告中，该业务未被称为鉴证业务。