

《中国注册会计师审阅准则第 2101 号 ——财务报表审阅》应用指南

(2023 年 4 月 4 日修订)

第一章 总 则

《中国注册会计师审阅准则第 2101 号——财务报表审阅》(以下简称本准则)第一章(第一条至第六条),主要说明本准则的制定目的,财务报表审阅的目标和总体要求。

本准则主要用于规范财务报表审阅业务,但也在可行的范围内适用于对财务信息或其他信息的审阅。中国注册会计师审计准则中所给出的有关指引也有助于注册会计师遵照本准则执行审阅业务。

一、财务报表审阅的目标

本准则第二条指出,财务报表审阅的目标,是注册会计师在实施审阅程序的基础上,说明是否注意到某些事项,使其相信财务报表没有按照适用的会计准则和相关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。

在财务报表审阅业务中,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(高于财务报表审计中可接受的低水平),对审阅后的财务报表提供低于高水平的保证(即有限保证),在审阅报告中对财务报表采用消极方式提出结论。

审计、审阅业务属于鉴证业务,商定程序属于相关服务。业务目标的差异是审计、审阅、商定程序这三类业务的最根本差异。其他差

异，如对独立性的要求、所使用的程序与方法等，都是从业务目标的差异派生出来的。三者的比较如表 2101-1 所示。

表 2101-1 审计、审阅、商定程序三类业务主要差异一览表

项目	财务报表审计	财务报表审阅	执行商定程序
目标	注册会计师通过执行审计工作，对财务报表的下列方面发表审计意见：（1）财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制；（2）财务报表是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量	注册会计师在实施审阅程序的基础上，说明是否注意到某些事项，使其相信财务报表没有按照适用的会计准则和相关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	注册会计师对特定财务数据、单一财务报表或整套财务报表等财务信息执行与特定主体商定的具有审计性质的程序，并就执行的商定程序及其结果出具报告
业务性质	合理保证的鉴证业务	有限保证的鉴证业务	相关服务（非鉴证业务）

项目	财务报表审计	财务报表审阅	执行商定程序
执业标准	中国注册会计师 审计准则	中国注册会计 师审阅准则第 2101 号——财 务报表审阅	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
对注册会 计师独立 性的要求	作为鉴证业务，注册会计师在执行 审计、审阅业务时必须具有形式上 和实质上的独立性		不对商定程序业务 提出独立性要求，但 如果业务约定书或 委托目的对注册会 计师的独立性提出 要求，注册会计师应 当从其规定。如果注 册会计师不具有独 立性，应当在商定程 序业务报告中说明 这一事实
所使用的 程序和方 法	审计程序的实施 范围较广，程度 较深，种类较多， 包括检查记录或 文件、检查有形 资产、观察、询	以询问和分析 程序为主，只有 当有理由相信 所审阅的财务 报表可能存在 重大错报时才	视执行商定程序的 对象和委托目的而 定，可能使用询问和 分析，重新计算、比 较和其他核对方法， 观察，检查，函证等

项目	财务报表审计	财务报表审阅	执行商定程序
	问、函证、重新计算、重新执行、分析程序等	需要追加其他程序	方法中的全部或者一部分
注册会计师提供的保证程度	以积极方式提供合理保证	以消极方式提供有限保证	不提供任何保证
结论的类型	无保留意见、保留意见、无法表示意见、否定意见 4 种，其中无保留意见和保留意见可以加强调事项段	类似于审计意见的类型，包括无保留、保留、否定、无法提供任何程度的保证四种	只要求在报告中说明执行商定程序的结果，包括详细说明发现的错误和例外事项，不要求提出鉴证结论

二、职业道德要求

本准则第三条规定，注册会计师应当遵守相关的职业道德规范，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。此外，注册会计师还应当遵守职业行为规范和与所执行的业务相关的技术标准。

三、执业标准

本准则第四条规定，注册会计师应当按照本准则的规定执行财务报表审阅业务。

注册会计师应当按照本准则的规定签订业务约定书，计划审阅工作，确定审阅程序，记录为审阅报告提供证据的重大事项和按本准则规定执行审阅业务的证据，形成审阅结论，出具审阅报告。

四、职业怀疑态度

本准则第五条要求，在计划和实施审阅工作时，注册会计师应当保持职业怀疑态度，充分考虑可能存在导致财务报表发生重大错报的情形。

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管理层和治理层提供的信息的可靠性产生怀疑的证据保持警觉。

职业怀疑态度要求注册会计师不应忽略可能存在异常情况的迹象；不能因轻信管理层和治理层的诚信而满足于证明力不够的证据；不应以管理层声明替代预期能够获取的其他充分、适当的审阅证据；在有理由相信财务报表存在重大错报时，实施追加的或更广泛的程序等。

五、获取充分、适当的审阅证据

本准则第六条规定，注册会计师应当主要通过询问和分析程序获取充分、适当的证据，作为得出审阅结论的基础。

在财务报表审阅业务中，注册会计师提供的保证水平低于在财务报表审计业务中提供的保证水平。因此，与审计相比，审阅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。注册会计师通常无须执行在审计业务中执行的某些程序，例如对内部控制进行测试，对存货进行监盘，对应收款项实施函证等，注册会计师只是对财务报表实施以询问和分析程序为主的程序，这就决定了所获取的审

阅证据无论在数量和质量上通常都不如审计证据。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。

第二章 审阅范围和保证程度

本准则第二章（第七条至第八条），主要说明审阅范围的含义，以及审阅业务中所提供的保证的性质和表达方式。

一、审阅范围的含义

本准则第七条指出，审阅范围是指为实现财务报表审阅目标，注册会计师根据本准则和职业判断实施的恰当的审阅程序的总和。

注册会计师应当根据本准则确定执行财务报表审阅业务所要求的程序。必要时，还应当考虑业务约定条款的要求。

注册会计师应当根据本准则、有关的法律法规以及与委托人签订的业务约定书约定条款和报告要求确定执行财务报表审阅业务所要求的程序。

二、保证程度

本准则第八条规定，由于实施审阅程序不能提供在财务报表审计中要求的所有证据，审阅业务对所审阅的财务报表不存在重大错报提供有限保证，注册会计师应当以消极方式提出结论。

审阅程序以询问和分析程序为主，通常只有在有理由相信财务报表可能存在重大错报的情况下，注册会计师才会实施追加的或更为广泛的程序。由于审阅程序有限，注册会计师通过实施审阅程序，通常不能获取足以支持较高程度保证（即合理保证）的证据，而只能获取

支持有限保证的证据。为了表明保证程度低于合理保证，有限保证应当以消极方式表达审阅结论。

第三章 业务约定书

本准则第三章(第九条至第十条),主要说明业务约定书的内容。

一、签订业务约定书

本准则第九条规定,注册会计师应当与被审阅单位就业务约定条款达成一致意见,并签订业务约定书。

业务约定书是由会计师事务所和委托人签订的,用以记录和确认审阅业务的委托与受托关系、审阅目标和范围、双方的责任以及报告的格式等事项的书面协议。签订业务约定书有助于注册会计师更好地计划审阅工作,明确注册会计师和委托人(通常为被审阅单位)各自的责任,避免在审阅业务的目标和范围等方面产生误解,维护双方的合法权益。

二、业务约定书的主要内容

本准则第十条规定,业务约定书应当包括下列主要内容:

1.审阅业务的目标。审阅业务的目标是注册会计师在实施审阅程序的基础上,说明是否注意到某些事项,使其相信财务报表没有按照适用的会计准则和相关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。

2.管理层对财务报表的责任。按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制财务报表是管理层的责任,这种责任包括:(1)设计、实施和维护与财务报表相关的内部控制,以使财务报表不存在由于舞

弊或错误而导致的重大错报风险；（2）选择和运用恰当的会计政策；
（3）作出合理的会计估计。

3.审阅范围。审阅范围应提及按照本准则的规定执行审阅工作。

4.注册会计师不受限制地接触审阅业务所要求的记录、文件和其他信息。被审阅单位应当及时、完整地向注册会计师提供为执行审阅业务所要求的全部资料，为审阅工作提供必要的工作条件和协助。在业务约定书中明确注册会计师不受限制地接触审阅业务所要求的记录、文件和其他信息，是确保注册会计师的审阅范围不受限制的一个重要方面。

5.预期提交的报告样本。财务报表审阅业务与审计业务存在一定的区别。由于实施的程序不同，提供的保证程度也不同。因此，两者的最终工作成果，即所提交的报告也不一样。为了便于委托人理解审阅与审计的区别，注册会计师应当在业务约定书中加入预定的报告格式，或者将预定的报告格式作为业务约定书的附件。

6.说明不能依赖财务报表审阅揭示错误、舞弊和违反法规行为。注册会计师执行财务报表审阅业务，并非是为了揭示错误、舞弊和违反法规行为。由于审阅业务实施的程序有限，提供的保证程序相对较低，因此，委托人不能依赖财务报表审阅揭示错误、舞弊和违反法规行为。

7.说明没有实施审计，因此注册会计师不发表审计意见，不能满足法律法规或第三方对审计的要求。注册会计师实施审阅程序最终形成的是审阅结论，没有实施审计，因此不发表审计意见。委托人或其他使用人如果要求注册会计师提供财务报表审计服务，需要与会计师事务所另行签订审计业务约定书。

一份完整的业务约定书还应当包含其他内容，例如，签约双方的名称、业务收费金额及支付方式、出具报告的时间要求、报告的使用责任、业务约定书的有效期间、违约责任、签约日期、双方法定代表人（或其授权人）的签名盖章等。另外，在某些情况下，注册会计师还可以与委托人约定，审阅报告仅限于特定使用者或者特定方面使用，或者仅用于特定用途。此时，应当在业务约定书和审阅报告中对该项分发和使用限制予以明确说明。审阅业务约定书参考格式见附录2101-1。

第四章 审阅计划

本准则第四章（第十一条至第十二条），主要说明计划审阅工作的总体要求和对被审阅单位及其环境的了解。

一、计划审阅工作的总体要求

本准则第十一条规定，注册会计师应当计划审阅工作，以有效执行审阅业务。

计划审阅工作对注册会计师顺利完成审阅工作和控制审阅风险具有重要意义。充分的审阅计划有助于注册会计师关注重点审阅领域、及时发现和解决潜在的问题及恰当地组织和管理审阅工作，以使审阅工作更加有效。同时充分的审阅计划还可以帮助注册会计师对项目组成员进行恰当的分工和监督指导，并复核其工作，还有助于协调其他注册会计师和专家的工作。

二、了解被审阅单位及其环境

本准则第十二条规定，在计划审阅工作时，注册会计师应当了解

被审阅单位及其环境，或更新以前了解的内容，包括考虑被审阅单位的组织结构、会计信息系统、经营管理情况以及资产、负债、收入和费用的性质等。

了解被审阅单位及其环境是一个连续和动态地收集、更新与分析信息的过程，贯穿于整个审阅过程的始终。注册会计师应当了解与财务报表审阅相关的事项，如果以前对被审阅单位实施过审计或审阅，则应当根据了解到的新情况更新以前的了解。注册会计师了解被审阅单位的情况主要包括被审阅单位的组织结构、会计信息系统、经营管理情况以及资产、负债、收入和费用的性质等。其中，组织结构主要指被审阅单位的内部管理架构及分支机构的设置，会计信息系统是被审阅单位进行会计核算时确认、计量、记录和报告交易和事项的流程，经营管理情况包括被审阅单位的生产流程和产品的分销方法、产品的大类、营业地点和关联方等。对上述情况的了解，使注册会计师能够有针对性地进行询问和设计适当的程序，并对作出的答复与获取的其他信息作出评价。

三、审阅计划的基本要素和编制要求

审阅计划由总体审阅策略和具体审阅计划两部分构成。总体审阅策略用以确定审阅的范围、时间和方向，并指导制定具体审阅计划。具体审阅计划比总体审阅策略更加详细，包括为获取充分、适当的审阅证据以将审阅风险降至可接受的水平，项目组拟实施的审阅程序的性质、时间和范围等。由于审阅计划的基本要素和编制要求与审计计划类似，在编制审阅计划时可参照《中国注册会计师审计准则第 1201 号——计划审计工作》及其指南。

第五章 审阅程序和审阅证据

本准则第五章（第十三条至第十九条），主要说明确定审阅程序的性质、时间和范围时应考虑的因素，主要的审阅程序，对其他注册会计师和专家工作的利用，以及形成审阅业务工作记录等。

一、确定审阅程序的性质、时间和范围时应考虑的因素

本准则第十三条规定，在确定审阅程序的性质、时间和范围时，注册会计师应当运用职业判断。

审阅程序的性质是指实施审阅程序的目的和类型，审阅程序的时间是指注册会计师何时实施审阅程序或审阅证据适用的期间和时点，审阅程序的范围是指实施审阅程序的数量，包括选取的样本量。注册会计师在确定审阅程序的性质、时间和范围时，应当考虑下列因素：

1.以前期间执行财务报表审计或审阅所了解的情况。注册会计师可以充分运用以前期间执行被审阅单位财务报表审计或审阅业务了解的情况，考虑被审阅单位容易出现错报或者经常发生错报的领域和以前期间重大的调整，从而确定本次工作的重点审阅领域。

2.对被审阅单位及其环境的了解，包括适用的会计准则和相关会计制度、行业惯例。注册会计师对被审阅单位的财务报表进行审阅，必须了解被审阅单位所处行业状况与法律环境、被审阅单位性质、被审阅单位相关经营风险，以及被审阅单位财务业绩的衡量和评价等；同时，应当充分了解被审阅单位适用的会计准则和相关会计制度，以及一些行业通行的做法，以便在审阅报告中说明是否注意到某些事项，使其相信财务报表没有按照适用的会计准则和相关会计制度的规定

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等。

3.会计信息系统。由于被审阅单位的业务不同，会计信息系统在确认、计量、记录和报告各环节的具体要求也不同。了解会计系统，有助于注册会计师识别和理解被审阅单位重要的财务报表项目、交易和事项的主要类别、主要交易和事项的发生及会计处理过程。此外，被审阅单位是否采用信息技术系统，也对会计信息系统影响较大，从而影响注册会计师的审阅工作。

4.管理层的判断对特定项目的影响程度。根据权责发生制原则，被审阅单位应当对其发生的交易和事项进行确认、计量、记录和报告。由于经济活动内在不确定性因素的影响，被审阅单位在会计核算时需要作出会计估计，在一定的假设基础上，根据既有的数据，使用适当的公式，对某些交易和事项予以估计入账；另外，对另一些交易和事项而言，管理层的意图是确定会计处理方法的重要依据之一。

涉及会计估计的主要项目包括各项资产减值准备、预计负债、存货、固定资产、在建工程、无形资产、长期待摊费用、建造合同的合同收入等；会计处理受到管理层意图影响较大的项目的典型例子是金融资产和金融负债的分类及其计量模式的选择。这些项目在很大程度上受到管理层主观判断的影响，注册会计师在确定审阅程序的性质、时间和范围时，应当充分考虑其影响。

5.各类交易和账户余额的重要性。重要性是指被审阅单位财务报表中错报的严重程度，这一程度在特定环境下可能影响财务报表使用者的判断或者决策。确定各类交易和账户余额的重要性，应当考虑各类交易和账户余额的金额、性质和发生错报的可能性，以及与财务报

表层次重要性水平的关系。账户余额和各类交易的重要性，关系到审阅风险的高低和审阅证据的收集，从而影响到审阅程序的性质、时间和范围的确定。

二、对重要性水平的考虑

与审计业务类似，在执行审阅业务时也需要考虑重要性水平问题。本准则第十四条规定，在考虑重要性水平时，注册会计师应当采用与执行财务报表审计业务相同的标准。

《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的重要性》第六条规定，在计划审计工作时，注册会计师应当确定一个可接受的重要性水平，以发现在金额上重大的错报。尽管由于审阅程序有限，保证程度较低，未能发现重大错报的风险大于审计业务中的同类风险，但对于重要性水平而言，注册会计师判断的依据是错报是否影响到信息使用者根据财务报表所作出的决策，而不是所提供的保证程度。因此，在财务报表审阅中注册会计师采用的重要性水平应当与对财务报表执行审计业务时相同。也就是说，如果注册会计师对某企业执行财务报表审计业务时将 20 万元作为重要性水平，那么注册会计师对该企业执行审阅业务时，也要采用 20 万元作为重要性水平。

三、审阅程序

本准则第十五条第一款规定，财务报表审阅程序通常包括：

1. 了解被审阅单位及其环境。注册会计师可以采用多种方法了解被审阅单位及其环境。例如，利用以往提供服务获取的经验；与被审阅单位的高级管理人员、内部审计人员等讨论；与曾为被审阅单位及其所处行业其他单位提供服务的注册会计师、律师以及被审阅单位以

外的有关专家、监管机构、金融机构、客户等讨论；查阅法规与相关资料等。

注册会计师在审阅业务中应当了解被审阅单位及其环境的情况主要包括：市场供求与竞争；经营的周期性或季节性；产品生产技术的变化；经营风险；行业的现状及发展趋势；行业的关键指标及统计数据；环保要求及问题；行业适用的法律法规；行业特定会计惯例及问题；行业其他特殊惯例等。

2.询问被审阅单位采用的会计准则和相关会计制度、行业惯例。注册会计师不仅要了解适用于被审阅单位的会计准则和相关会计制度以及行业惯例，而且要明确被审阅单位具体采用了哪些会计准则、相关会计制度和行业惯例。一些会计准则和会计制度的适用范围不同，在具体会计政策方面给予了企业更多的选择自主权，注册会计师应当询问被审阅单位采用的会计准则和相关会计制度，包括采用的会计政策和作出的会计估计，并判断其是否符合有关规定和要求。

3.询问被审阅单位对交易和事项的确认、计量、记录和报告的程序。被审阅单位对交易和事项进行确认、计量、记录和报告的程序，即财务信息系统中的处理流程，包括交易信息的记录、分类和汇总，财务报表应披露信息的汇总，以及财务报表的编制。通过询问了解财务信息系统，注册会计师可以识别和理解交易和事项的主要类别，各类主要交易和事项的会计处理过程。

4.询问财务报表中所有重要的认定。财务报表中认定通常包括存在或发生、完整性、权利与义务、计价与分摊等。对于不同的财务报表项目，注册会计师关注的认定也不相同。注册会计师尤其要关注那些具有重大错报风险的项目的认定，如存货、应收账款等。

5.实施分析程序，以识别异常关系和异常项目。分析程序是指注册会计师通过研究不同财务数据之间以及财务数据与非财务数据之间的内在关系，对财务信息作出评价。分析程序还包括调查识别出的、与其他相关信息不一致或与预期数据严重偏离的波动和关系。对于审阅业务中分析程序的具体运用，参见《中国注册会计师审计准则第1313号——分析程序》及其指南。但通常应当包括：将本期财务报表与前期财务报表比较；将财务报表与预期的经营成果和财务状况比较；确定某些特定财务报表要素之间的关系是否符合根据被审阅单位的经验或行业常规预期应当存在的某种可预测的模式；等等。在运用分析程序时，注册会计师应当考虑以前期间需要进行会计调整的事项的类型。

6.询问股东会、董事会以及其他类似机构决定采取的可能对财务报表产生影响的措施。被审阅单位的重大经营活动和决策，一般都会反映在其股东大会、董事会（包括下设的诸如审计委员会、提名委员会、薪酬和考核委员会、风险管理委员会等专门委员会）的会议纪要中。注册会计师应当获取和查阅这些会议纪要，并就其中可能对财务报表产生影响的措施询问被审阅单位的董事、监事和相关高级管理人员。

7.阅读财务报表，以考虑是否遵循指明的编制基础。财务报表的编制基础通常需要在报表附注中披露。注册会计师应当根据已关注到的信息，考虑财务报表的实际编制基础与被审阅单位在财务报表附注中披露的编制基础是否一致。

8.获取其他注册会计师对被审阅单位组成部分财务报表出具的审计报告或审阅报告。被审阅单位的组成部分，是指被审阅单位的部

门、分支机构、子公司、合营企业和联营企业等，其会计信息包含于主审注册会计师所审阅的财务报表中。注册会计师在作为主审注册会计师时，应当获取其他注册会计师为被审阅单位组成部分出具的审计报告或审阅报告，关注这些报告的意见类型及其对所审阅财务报表的影响，以决定审阅报告的结论类型。

上述第 1 项至第 8 项程序是注册会计师通常应当执行的财务报表审阅程序。本指南附录 2101-2 提供了审阅程序表的参考范例。但该表没有穷尽所有的审阅程序，也不应当将其中的所有程序均运用到每一项审阅业务中。

四、应当特别询问的事项

本准则第十五条第二款及第十六条对询问程序作了进一步的规定。

(一) 向负责财务会计事项的人员询问的事项

本准则第十五条第二款规定，注册会计师应当向负责财务会计事项的人员询问下列事项：

- (1) 所有交易是否均已记录；
- (2) 财务报表是否按照指明的编制基础编制；
- (3) 被审阅单位业务活动、会计政策和行业惯例的变化；
- (4) 在实施前述第十五条第一款第 1 项至第 8 项程序时所发现的问题。

(二) 询问期后事项

本准则第十六条规定，注册会计师应当询问在资产负债表日后发生的、可能需要在财务报表中调整或披露的期后事项。注册会计师没

有责任实施程序以识别审阅报告日后发生的事项。

期后事项是指资产负债表日至审阅报告日之间发生的事项以及审阅报告日后发现的事实。注册会计师应当就有关期后事项询问被审阅单位管理层和有关人员；有关未决诉讼等法律事项，还可以询问被审阅单位的律师或法律顾问。在向管理层询问可能影响财务报表的期后事项时，注册会计师询问的内容主要包括：

- (1) 根据初步或尚无定论的数据作出会计处理的项目的现状；
- (2) 是否发生新的担保、借款或承诺；
- (3) 是否出售或购进资产，或者计划出售或购进资产；
- (4) 是否已发行或计划发行新的股票或债券，是否已签订或计划签订合并或清算协议；
- (5) 资产是否被政府征用或因不可抗力而遭受损失；
- (6) 在风险领域和或有事项方面是否有新进展；
- (7) 是否已作出或考虑作出异常的会计调整；
- (8) 是否已发生或可能发生影响会计政策适当性的事项。

对于已识别出的对财务报表产生重大影响的期后事项，注册会计师应当视其性质分别作出恰当的处理。对能为资产负债表日已经存在的情况提供新的或进一步证据的事项，提请被审阅单位调整财务报表；对资产负债表日后新发生的情况或事项，提请被审阅单位在财务报表中作出充分披露。

五、财务报表可能存在重大错报时的处理

本准则第十七条规定，如果有理由相信所审阅的财务报表可能存在重大错报，注册会计师应当实施追加的或更为广泛的程序，以便能够以消极方式提出结论或确定是否出具非无保留结论的报告。

在实施审阅程序后，如果获悉在审阅过程中所获取的信息有不正确、不完整，或者在其他方面不能令人满意的情况，注册会计师应当实施其认为必要的更为广泛的程序。

在扩大询问范围和获取额外解释之后，如果仍然存在重大疑问，且该疑问可能显示财务报表存在重大错报，注册会计师应当实施其认为必要的追加程序，以便能够以消极方式提出结论或确定是否出具非无保留结论的报告。

六、利用其他注册会计师和专家的工作

与审计工作类似，注册会计师在执行审阅业务时也可能需要利用其他注册会计师和专家的工作。比较典型的例子有：

（1）在执行分析程序时，可能需要根据设备的产能、原材料的耗用与产成品产量的比例关系等来分析营业收入和存货的合理性，此时可能需要利用专家对设备产能、投入产出比等的咨询结果和分析资料。

（2）如果被审阅单位的某一被投资单位对财务报表具有重大影响，且该被投资单位的财务报表已经其他注册会计师审计或者审阅，注册会计师在审阅中可能需要获取已经审计或审阅的财务报表，以及相关的审计报告或审阅报告，作为对该项投资所获取的审阅证据之一。

针对这一情况，本准则第十八条规定，在利用其他注册会计师或专家的工作时，注册会计师应当考虑其工作是否满足财务报表审阅的需要。

七、获取管理层声明

本准则第十五条第三款规定，在执行审阅业务的过程中，必要时，注册会计师应当获取管理层书面声明。

(一) 获取管理层声明的意义和作用

管理层对其口头声明的书面确认可以减少注册会计师与管理层之间产生误解的可能性。由于审阅主要通过询问和分析程序获取证据，要求管理层就其对注册会计师的询问所作的回答以书面声明形式予以确认就显得更为重要。

(二) 管理层声明的内容

当要求管理层提供声明书时，注册会计师应当就管理层声明中的具体内容与管理层进行沟通，确保管理层已经充分了解相关内容的真正含义与相关责任。如果管理层的某项声明与其他审阅证据相矛盾，或者管理层拒绝就对财务报表有重大影响的事项提供书面声明，或者管理层拒绝就重要的口头声明予以书面确认，注册会计师应当进行调查，必要时，重新考虑管理层其他声明的可靠性。

管理层声明书通常由管理层中对被审阅单位及其财务负主要责任的人员签署。在某些情况下，注册会计师也可以向管理层中的其他人员获取管理层声明书。管理层声明书标明的日期通常与审阅报告日一致。但在某些情况下，注册会计师也可能在审阅过程中或审阅报告日后就某些交易或事项获取单独的声明书。有关管理层声明的获取和使用可参见《中国注册会计师审计准则第 1341 号——书面声明》及其指南。本指南附录 2101-3 提供了管理层声明的范例。

八、形成审阅工作记录

本准则第十九条规定，注册会计师应当记录为审阅报告提供证据的重大事项，以及按照本准则的规定执行审阅业务的证据。

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作出

判断。重大事项通常包括：（1）引起特别风险的事项；（2）实施审阅程序的结果，该结果表明财务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审阅程序的情形；（4）导致出具非无保留结论的事项。除重大事项外，注册会计师还应当记录按照本准则的要求签定业务约定书，制定审阅计划，实施审阅程序，获取审阅证据，形成审阅结论，出具审阅报告的过程。

第六章 结论和报告

本准则第六章（第二十条至第三十条），主要说明形成审阅结论和出具审阅报告的总体要求、审阅报告的要素，以及审阅结论的类型。

一、审阅报告的总体要求

本准则第二十条规定，审阅报告应当清楚地表达有限保证的结论。注册会计师应当复核和评价根据审阅证据得出的结论，以此作为表达有限保证的基础。

本准则第二十一条规定，根据已实施的工作，注册会计师应当评估在审阅过程中获知的信息是否表明财务报表没有按照适用的会计准则和相关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。

财务报表审阅报告应当描述业务范围，以便使用者能够理解所实施工作的性质，并清楚地表明，注册会计师没有执行审计，因而不发表审计意见。

在实施审阅程序后，注册会计师通常可以获取大量审阅证据。对

于这些审阅证据，注册会计师应当运用职业判断进行分析和评价，在此基础上形成审阅结论，按业务约定书约定的时间出具审阅报告。

注册会计师应当实施下列程序，以最终复核并评价由审阅证据得出的结论，作为对财务报表提出审阅结论的基础：

1.复核审阅证据是否充分、适当。注册会计师应当确定审阅工作是否按照审阅计划完成，并根据发现错报的领域判断原审阅计划是否存在缺陷。如果认为获取的审阅证据不足以对财务报表形成结论，注册会计师应当通过实施追加的或进一步的审阅程序获取额外的审阅证据，或者出具保留结论或无法提出结论的审阅报告。

2.复核财务报表整体反映的恰当性。注册会计师应当确定财务报表整体的反映是否恰当，是否有证据表明财务报表没有按照适用的会计准则和相关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。

3.复核审阅中发现的错报。对审阅中发现的重要错报，注册会计师应当提请被审阅单位进行调整。对于不重要的错报，要进行汇总，并评价汇总后的金额是否重要。当累计错报超过重要性水平时，注册会计师应当提请被审阅单位调整财务报表。如果被审阅单位拒绝调整，注册会计师应当出具保留结论或否定结论的审阅报告。

4.复核审阅工作底稿。根据质量管理准则的相关规定，业务人员编制的审阅工作底稿应当经过复核。确定复核人员的基本原则是由经验较为丰富的人员复核经验较少的人员编制的审阅工作底稿。

二、审阅报告的要素

本准则第二十二条明确了审阅报告应当包括的要素。下面结合第二十三条至第三十条的规定，对审阅报告应包括的各个要素作一说明。

(一) 标题

本准则第二十三条规定，审阅报告的标题应当统一规范为“审阅报告”。

(二) 收件人

收件人是审阅报告的致送对象。本准则第二十四条规定，审阅报告的收件人应当为审阅业务的委托人。审阅报告应当载明收件人的全称。

(三) 引言段

本准则第二十五条规定，审阅报告的引言段应当说明下列内容：

1. 所审阅财务报表的名称。审阅报告的引言段应当指明所审阅财务报表的名称。例如，某一时点的资产负债表、某一期间的利润表和现金流量表以及相关的财务报表附注等。需要注意的是，审阅报告中提及的所审阅财务报表的名称、日期或涵盖的期间应与报告后所附的经过管理层批准报出的财务报表一致。

2. 管理层的责任和注册会计师的责任。注册会计师应当在审阅报告引言段中说明：“这些财务报表的编制是××公司管理层的责任，我们的责任是在实施审阅工作的基础上对这些财务报表出具审阅报告”。

需要注意的是，如果无法对所审阅财务报表提供任何保证，则应当删除本段中对注册会计师责任的表述。

(四) 范围段

本准则第二十六条规定，审阅报告的范围段应当说明审阅的性质，包括下列内容：

(1) 审阅业务所依据的准则；

(2) 审阅主要限于询问和实施分析程序，提供的保证程度低于审计；

(3) 没有实施审计，因而不发表审计意见。

注册会计师应当在审阅报告中说明审阅范围，以便信息使用者更准确地理解所实施的审阅工作的性质，并着重指明注册会计师并未实施审计，因此不发表审计意见。

范围段中应当清楚说明财务报表审阅业务与审计业务的差异。由于财务报表审阅的范围一般限于实施询问和分析程序，提供的保证程度与审计相比较低，注册会计师有必要在审阅报告中予以说明，以提示委托人和审阅报告的其他使用者，避免不恰当地使用或者依赖审阅报告。

需要注意的是，如果无法对财务报表提供任何保证，在审阅报告中应当删除本段内容。

(五) 结论段

审阅报告的结论段是表述注册会计师所形成的审阅结论的段落。结论段中应当提供消极保证，说明：根据注册会计师的审阅，是否注意到某些事项，使注册会计师相信财务报表没有按照适用的会计准则和相关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。这与审阅业务的目标相对应。

(六) 注册会计师的签名和盖章

本准则第二十八条规定，审阅报告应当由注册会计师签名并盖章。

(七) 会计师事务所的名称、地址及盖章

本准则第二十九条规定，审阅报告应当载明会计师事务所的名称和地址，并加盖会计师事务所公章。

需要注意的是，对于会计师事务所地址，一般只需标注到其所在城市的名称，这与审计报告的要求是类似的。

（八）报告日期

本准则第三十条规定，审阅报告应当注明报告日期。审阅报告的日期是指注册会计师完成审阅工作的日期，由于审阅工作是针对管理层编制的财务报表出具报告，故报告日期不应早于管理层批准财务报表的日期。

注册会计师在确定审阅工作完成日时，应当考虑：

- （1）针对截至报告日止的事项实施的程序是否已经完成；
- （2）要求被审阅单位调整或披露的事项是否已经提出，被审阅单位是否已经作出或拒绝作出调整或披露；
- （3）被审阅单位管理层是否已经正式签署财务报表。

审阅报告应当后附已审阅的财务报表。为了避免审阅报告的误用，审阅报告一般应与已审阅的财务报表一并使用。

在某些情况下，如果注册会计师与委托人约定，审阅报告仅限于特定使用者或者特定方面使用，或者仅限于特定用途，则应当在审阅报告的结论段后增设一段，对审阅报告的分发和使用限制予以明确说明。

三、审阅结论的类型及其适用条件

本准则第二十七条规定，注册会计师应当根据实施审阅程序的情况，在审阅报告的结论段中提出下列之一的结论。

（一）无保留结论

注册会计师对所审阅财务报表提出无保留结论，应当同时满足以下条件：

（1）注册会计师没有注意到任何事项使其相信财务报表没有按照适用的会计准则和相关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；

（2）注册会计师已经按照本准则的规定计划和实施审阅工作，在审阅过程中未受到限制。

（二）保留结论

注册会计师对所审阅财务报表提出保留结论适用于以下两种情况：

（1）注册会计师注意到某些事项使其相信财务报表没有按照适用的会计准则和相关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。这些事项虽然影响重大，但其影响尚未达到“非常重大和广泛”的程度，尚不足以导致注册会计师提出否定结论。

（2）注册会计师的审阅存在重大的范围限制。该范围限制虽然影响重大，但其影响尚未达到“非常重大和广泛”的程度，尚不足以导致注册会计师无法提供任何保证。

在上述第（2）种情况下，注册会计师还需要在审阅报告的范围段中提及审阅范围受限制的情况，典型的措辞如：“除下段（注：即说明段）所述事项外，我们按照《中国注册会计师审阅准则第 2101 号——财务报表审阅》的规定执行了审阅业务”。

在提出保留结论的情况下，审阅报告的结论段中需使用“除了上

述……所造成的影响外”等术语。

(三) 否定结论

如果注册会计师注意到某些事项使其相信财务报表没有按照适用的会计准则和相关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，且这些事项对财务报表的影响非常重大和广泛，以至于注册会计师认为仅提出保留结论不足以揭示财务报表的误导性或错报的严重程度，注册会计师应当对财务报表提出否定结论，即财务报表没有按照适用的会计准则和相关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。

由此可见，导致注册会计师提出否定结论的事项，就其类型而言与前述保留结论的第（1）种情况是类似的，但是根据注册会计师的职业判断，认为其影响的程度和范围较导致提出保留结论的事项更为重大和广泛，以至于所审阅财务报表整体已经不再符合适用的会计准则和相关会计制度，仅提出保留结论不足以表明所审阅财务报表的误导性和错报的严重程度。

在提出否定结论时，注册会计师应使用“由于受到前段所述事项的重大影响”、“财务报表未能按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制”等术语。

(四) 无法提供任何保证

如果存在重大的范围限制，且该范围限制的影响非常重大和广泛，以至于注册会计师认为不能提供任何程度的保证时，不应提供任何保证。

由此可见，导致注册会计师无法提供任何保证的事项，就其类型而言与前述保留结论的第（2）种情况是类似的，但是根据注册会计师的职业判断，认为其影响的程度和范围较导致提出保留结论的事项更为重大和广泛，以至于注册会计师认为不能提供任何程度的保证。

在无法提供任何保证的审阅报告中，注册会计师应当删除引言段中对于注册会计师责任的表述，删除范围段，在说明段中说明审阅范围受限的情况，并在结论段中使用“由于受到前段所述事项的重大影响”、“我们无法对财务报表提供任何保证”等术语。

第七章 中期财务信息审阅的补充规定

执行中期财务信息审阅业务的注册会计师如果对该客户也曾经执行审计业务，应当参照《国际审阅准则第 2410 号——注册会计师对审计客户执行中期财务信息审阅》的规定办理。

《国际审阅准则第 2410 号——注册会计师对审计客户执行中期财务信息审阅》见本指南附录 2101-6。

审阅业务约定书参考格式

审阅业务约定书

甲方:ABC 股份有限公司

乙方:××会计师事务所

兹由甲方委托乙方对 20×1 年度财务报表进行审阅,经双方协商,达成以下约定:

一、业务范围与审阅目标

1.乙方接受委托,对甲方按照企业会计准则和《××会计制度》编制的 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表,20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注(以下统称财务报表)进行审阅。

2.乙方在实施审阅程序的基础上,说明是否注意到某些事项,使乙方相信所审阅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甲方的财务状况、经营成果和现金流量。

二、甲方的责任与义务

(一) 甲方的责任

1. 根据《中华人民共和国会计法》和《企业财务会计报告条例》,甲方及甲方负责人有责任保证会计资料的真实性和完整性。因此,甲方管理层有责任妥善保存和提供会计记录(包括但不限于会计凭证、

会计账簿和其他会计资料), 这些记录必须真实、完整地反映甲方的财务状况、经营成果和现金流量。

2. 按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制财务报表是甲方管理层的责任, 这种责任包括: (1) 设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制, 以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报; (2) 选择和运用恰当的会计政策; (3) 作出合理的会计估计。

(二) 甲方的义务

1. 及时为乙方的审阅工作提供其所要求的全部会计资料和其他有关资料 (在 20×2 年×月×日之前提供审阅所需的全部资料), 并保证所提供资料的真实性和完整性。

2. 确保乙方不受限制地接触审阅业务所要求的记录、文件和其他信息。

3. 甲方管理层对其作出的与审阅有关的声明予以书面确认。

4. 为乙方派出的有关工作人员提供必要的工作条件和协助, 主要事项将由乙方于外勤工作开始前提供清单。

5. 如有未经乙方审阅但需按权益法核算或纳入合并报表范围内的组成部分, 应协调其他注册会计师配合乙方的工作。

6. 按本约定书的约定及时足额支付审阅费用以及乙方人员在审阅期间的交通、食宿和其他相关费用。

三、乙方的责任与义务

(一) 乙方的责任

1. 乙方的责任是在实施审阅工作的基础上对财务报表提出审阅结论。乙方按照《中国注册会计师审阅准则第 2101 号——财务报表

审阅》（以下简称审阅准则）的规定进行审阅。审阅准则要求注册会计师遵守职业道德规范，计划和实施审阅工作，以对所审阅财务报表不存在重大错报提供有限保证，并以消极方式提出结论。

2. 审阅工作涉及实施审阅程序，以获取有关财务报表金额和披露的审阅证据。所实施的审阅程序以询问和分析程序为主，具体取决于乙方的判断。

3. 乙方需要合理计划和实施审阅工作，以使乙方能够获取充分、适当的审阅证据，以支持所表达的有限保证的审阅结论。

4. 乙方有责任在审阅报告中指明所发现的甲方在重大方面没有按照企业会计准则和《××会计制度》编制财务报表且未按乙方的建议进行调整的事项。

5. 由于财务报表审阅并非审计，与审计相比保证程度较低，乙方没有按照中国注册会计师审计准则的规定实施审计，因而将不发表审计意见，不能满足法律法规或第三方对审计的要求，也不能依赖审阅揭示错误、舞弊和违反法规行为。

6. 乙方的审阅不能减轻甲方及甲方管理层的责任。

（二）乙方的义务

1. 按照约定的时间完成审阅工作，出具审阅报告。乙方应于 20×2 年×月×日前出具审阅报告。

2. 除下列情况外，乙方应当对执行业务过程中知悉的甲方信息予以保密：（1）取得甲方的授权；（2）根据法律法规的规定，为法律诉讼准备文件或提供证据，以及向监管机构报告发现的违反法规行为；（3）接受行业协会和监管机构依法进行的质量检查；（4）监管机构对乙方进行行政处罚（包括监管机构处罚前的调查、听证）

以及乙方对此提起行政复议。

四、审阅收费

1. 本次审阅服务的收费是以乙方各级别工作人员在本次工作中所耗费的时间为基础计算的。乙方预计本次审阅服务的费用总额为人民币××万元。

2. 甲方应于本约定书签署之日起×日内支付×%的审阅费用，其余款项于〔审阅报告草稿完成日〕结清。

3. 如果由于无法预见的原因，致使乙方从事本约定书所涉及的审阅服务实际时间较本约定书签订时预计时间有明显的增加或减少时，甲乙双方应通过协商，相应调整本约定书第四条第1项下所述的审阅费用。

4. 如果由于无法预见的原因，致使乙方人员抵达甲方的工作现场后，本约定书所涉及的审阅服务不再进行，甲方不得要求退还预付的审阅费用；如上述情况发生于乙方人员完成现场审阅工作，并离开甲方的工作现场之后，甲方应另行向乙方支付人民币××元的补偿费，该补偿费应于甲方收到乙方的收款通知之日起×日内支付。

5. 与本次审阅有关的其他费用（包括交通费、食宿费等）由甲方承担。

五、审阅报告和审阅报告的使用

1. 乙方按照《中国注册会计师审阅准则第2101号——财务报表审阅》规定的格式和类型出具审阅报告。

2. 乙方向甲方致送审阅报告一式××份。该审阅报告仅限甲方在以下范围内使用：〔此处注明审阅报告的预定用途〕

若甲方将审阅报告用于上述范围以外的其他用途，甲方须书面征

得乙方同意。由于使用不当所造成的后果，与乙方及签署审阅报告的注册会计师无关。

3.甲方提交或对外公布审阅报告和已审阅财务报表时，不得修改乙方出具的审阅报告及其后附的已审阅财务报表。当甲方认为有必要修改会计数据、报表附注和所作的说明时，应当事先通知乙方，乙方将考虑有关的修改对审阅报告的影响，必要时，将重新出具审阅报告。

六、本约定书的有效期间

本约定书自签署之日起生效，并在双方履行完毕本约定书约定的所有义务后终止，但本约定书第三（二）2、四、五、八、九、十项并不因本约定书终止而失效。

七、约定事项的变更

如果出现不可预见的情况，影响审阅工作如期完成，或需要提前出具审阅报告时，甲、乙双方均可要求变更约定事项，但应及时通知对方，并由双方协商解决。

八、终止条款

1. 如果根据乙方的职业道德及其他有关专业职责、适用的法律法规或其他任何法定的要求，乙方认为已不适宜继续为甲方提供本约定书约定的审阅服务时，乙方可以采取向甲方提出合理通知的方式终止履行本约定书。

2. 在终止业务约定的情况下，乙方有权就其于本约定书终止之日前对约定的审阅服务项目所做的工作收取合理的审阅费用。

九、违约责任

甲、乙双方按照《中华人民共和国民法典》的规定承担违约责任。

十、适用法律和争议解决

本约定书的所有方面均适用中华人民共和国法律进行解释并受其约束。本约定书履行地为乙方出具审阅报告所在地，因本约定书所引起的或与本约定书有关的任何纠纷或争议（包括关于本约定书条款的存在、效力或终止，或无效之后果）双方选择第——种解决方式：

- （1） 向有管辖权的人民法院提起诉讼；
- （2） 提交××仲裁委员会仲裁。

十一、双方对其他有关事项的约定

本约定书一式两份，甲、乙方各执一份，具有同等法律效力。

附件：预定的报告格式（略）

甲方：ABC股份有限公司（盖章） 乙方：××会计师事务所（盖章）

授权代表：（签名并盖章） 授权代表：（签名并盖章）

二〇×二年×月×日

二〇×二年×月×日

审阅程序表参考范例

需要注意的是，该参考范例仅列出了注册会计师通常应当考虑实施的审阅程序，并未包括所有应当实施的审阅程序。注册会计师在执行审阅业务时，应当根据被审阅单位具体情况以及财务报表的特点，合理选择需要实施的审阅程序，必要时还应结合实际情况实施追加的审阅程序。

一般程序

1. 项目组与委托人讨论业务约定书的条款并签订业务约定书。
2. 了解被审阅单位的经营活动和记录财务信息及编制财务报表的系统。
3. 询问所有财务信息的入账是否均做到完整、及时，并经过适当授权。
4. 获取试算平衡表，并确定是否与总账和财务报表相符。
5. 考虑财务报表附注披露的内容与格式是否符合适用的会计准则和相关会计制度，以及相关信息披露规范的要求，并将报表附注中的数据与相关明细表核对一致。
6. 考虑以前年度审计和审阅业务的结果，包括以前要求被审阅单位进行的调整。
7. 询问被审阅单位是否发生了重大变化，比如，所有权或资本结构。

8.询问被审阅单位的会计政策（可要求被审阅单位填列“会计政策、会计估计调查表”），并考虑以下问题：

（1）会计政策是否符合适用的会计准则和相关会计制度；

（2）会计政策的运用是否恰当；

（3）会计政策前后期是否一致，如果不一致，考虑是否已对会计政策变更作出披露。

9.查阅股东（大）会、董事会及有关委员会的会议纪要，以确定是否存在对财务报表审阅有重大影响的事项。

10.询问股东（大）会、董事会或者其他重要会议作出的影响财务报表的举措是否已恰当反映在财务报表中。

11.询问是否存在关联方交易，这些交易是如何进行会计处理的，并确定关联交易是否已作出了恰当披露。

12.询问或有事项和承诺事项。

13.询问有无重大资产处置或者处置业务分部的计划。

14.获取财务报表并与管理层就财务报表有关情况进行讨论。

15.考虑财务报表及其附注披露的充分性，信息的分类和披露是否恰当。

16.将所审阅期间的财务信息与上期或以前数期的可比信息进行比较，与被审阅单位的预算、预测数据进行比较。

17.获取管理层对财务报表中的异常波动或前后期不一致情况的说明。

18.考虑未调整错报单独或累积的影响，提请管理层关注这些错报，并确定这些错报对审阅报告的影响。

19.获取管理层声明书。

货币资金

20.获取银行存款余额调节表，就长期未达账项或异常的调节项目向被审阅单位的有关人员询问。

21.询问审阅日前后一段时间内的现金账户之间的转账。

22.询问是否存在限定用途的银行存款。

应收款项（包括应收账款、应收票据和其他应收款）

23.询问应收款项入账的会计政策，并确定这些交易是否存在折让。

24.获取应收款项明细表，确定其总额与试算平衡表是否相符。

25.获取并考虑管理层对账户余额与前期或预期金额相比发生重大变动的说明。

26.计算本期应收账款周转率，并与上期相比较，以确定是否合理。

27.获取应收款项账龄分析表，询问异常大额账户、贷方余额账户或其他任何异常余额的原因，询问应收款项的可收回性。

28.复核带息票据的利息收入确认是否合理。

29.与管理层讨论应收款项分类的适当性，包括对于长期应收款项、存在贷方净余额的应收账款是否在报表上作了恰当的分类；对于应收股东、董事及其他关联方的款项是否已作出适当披露。

30.询问管理层确认偿还缓慢的应收账款的方法及坏账准备计提和坏账转销的方法和政策，确定其是否合理。

31.询问应收款项是否已被抵押、质押或者贴现，或者存在以应收债权为基础的其他出售、融资事项。

32.询问被审阅单位有哪些确保销售交易和销售退回适当截止的程序。

33.询问应收款项中是否有已发出但尚未收到代销清单的委托代销商品的款项，如有，确定其是否已作调整，将这些交易转回并将这些商品包括在资产负债表“存货”项目中。

34.询问资产负债表日后是否发生了与本期或前期已确认的收入有关的大额销售退回或折让。

35.对于期末余额在_____元以上的其他应收款明细项目，必要时审阅明细账记录，关注是否系费用、损失挂账。

存 货

36.获取存货明细表，确定该明细表是否以盘点结果为依据调整并填列，总额是否与试算平衡表中的余额一致。

37.询问被审阅单位的存货盘点方法。

38.如资产负债表日未进行盘点，询问下列问题：

(1) 是否采用了永续盘存制，并定期将账面数量与实际数量进行核对并调整；

(2) 是否具有完整的、集成化的成本计算系统，该系统过去提供的信息是否可靠。

39.讨论根据最近一次存货实地盘点结果所作的调整。

40.询问对存货截止和盘点期间存货移动进行控制的程序。

41.询问各类存货的计价基础，特别是集团内部各成员企业之间以及各分支机构之间的内部销售所形成的未实现损益的抵消情况，确定存货是否按成本与可变现净值孰低法计价。

42.考虑存货计价方法运用的一贯性，分别按照材料、人工和制

造费用等因素加以分析。

43.将主要存货类别的金额与前期金额或本期预计金额进行比较，查询重大的波动和差异。

44.将本期存货周转率与以前各期比较。

45.询问呆滞、冷背残次存货的认定方法，并确定这些存货是否可以可变现净值计价。

46.询问是否有受托代销的存货。如有，询问是否将其排除在被审阅单位存货的范围以外。

47.询问是否有存货被抵押或存放他处，或委托他人代销，并考虑对此类交易的会计处理是否恰当。

股权和债权投资

48.获取资产负债表日的投资明细表，并确定其是否与试算平衡表相一致。

49.询问投资所采用的会计政策。

50.询问投资的账面价值，并确定是否存在计价方面的问题。

51.考虑投资持有期间的利息和股利收益以及投资处置损益的会计处理是否恰当。

52.对债权性投资的利息收益的合理性及其与投资本金之间的关系实施分析程序。对于股权性投资，也可进行类似的复核。

53.询问各类投资性资产如何归类为恰当类别的金融资产，获取表明管理层意图的书面文件，考虑分类是否合理。

固定资产与累计折旧、在建工程

54.获取列有成本、累计折旧和减值准备及其本期内增减变动情

况的固定资产明细表，并确定其是否与试算平衡表相一致。

55.询问关于折旧计提以及区分资本性支出与收益性支出的会计政策，考虑固定资产是否发生了重大的永久性减值。

56.询问被审阅单位的借款费用资本化政策，并估算本期内资本化的借款费用是否合理。

57.与管理层讨论本期内固定资产的增减变动情况，以及固定资产处置或报废的损益的会计处理，询问此类交易是否均已入账。特别关注本期内已达到预定可使用状态的在建工程是否均已结转固定资产并计提折旧。

58.询问折旧政策（包括折旧方法、折旧年限、预计净残值率等）的运用是否遵循了一贯性原则，并将本期计提的折旧额与上年同期进行比较。

59.结合固定资产的折旧政策，计算各类固定资产的本年度折旧额占全年平均原值余额的比例，或实施其他分析程序，确定折旧的计提是否合理。

60.询问固定资产是否被留置、抵押或者设置其他担保权益。如有，是否已在财务报表附注中恰当披露。

61.与管理层讨论租赁的会计处理，确定是否根据会计准则和会计制度的规定，将租赁事项恰当地反映在财务报表中。

待摊费用、无形资产、长期待摊费用及其他资产

62.获取这些资产的明细表，与管理层讨论资产的可回收性。

63.询问这些资产项目的入账基础和所采用的摊销政策。对摊销费用的合理性执行分析程序（包括将本期摊销额与上年同期相比较、计算摊销额与原价平均余额之间的关系、将明细表所示摊销额与相关

费用明细科目的发生额核对一致等), 如发现重大异常的波动, 要求管理层解释原因。

64.与管理层讨论将此类资产在流动、非流动之间划分的标准, 并确定这些标准是否得到恰当遵循。

65.与管理层讨论将费用予以递延应当满足的条件, 并确定账面上的待摊费用、无形资产和长期待摊费用余额是否均满足这些条件。

长期借款和短期借款

66.向管理层获取借款明细表, 并确定其总额是否与试算平衡表一致。

67.询问是否存在没有遵循借款合同条款的情况, 如有, 询问管理层采取的措施并且是否已经在财务报表中做出了相应的调整。

68.计算利息费用占借款本金的比例, 与借款合同规定的利率相比较, 确定其是否合理。

69.询问借款是否提供抵押、保证、质押。

70.询问借款是否已经划分为长期和短期借款。对于一年内到期的长期借款, 在资产负债表上的列示是否恰当。

应付账款与应付票据

71.获取应付款项明细表, 并确定其总额是否与试算平衡表一致。

72.获取并考虑应付款项账户余额与前期或预期账户余额存在重大差异的说明。

73.询问应付账款入账的会计政策, 以及被审阅单位在这些交易中是否有权享受折扣。

74.询问应付账款余额是否与供应商寄来的对账单核对一致, 并

编制差异调节表。计算应付账款周转率并与以前年度相比较。

75.考虑是否存在重要的尚未入账的负债。

76.考虑应付股东、董事或其他关联方的款项是否已单独披露。

77.复核带息应付票据的利息计提是否合理。

78.计算应付账款和应付票据的周转率（即全年贷方发生额除以全年平均余额），与以前年度相比较，确定是否合理。如果周转突然变慢的，考虑是否表明存在财务问题。

应计负债、预提费用、应付职工薪酬、预计负债、其他应付款

79.获取应计负债的明细表，并确定其总额是否与试算平衡表一致。

80.将各应计负债科目明细表所示的本期贷方发生额与相关费用科目核对一致，并将各应计负债科目的余额、发生额与上年度相比较。

81.询问管理层对本类各科目的计提是否有授权批准，并了解其支付条款，这些条款是否得到遵循，是否有担保，这些科目的归类是否恰当。

82.询问确定应计负债的方法。

83.对于应付职工薪酬，将本期计提、支付额与以前年度相比较，关注有无重大波动；检查应付工资的计提额与按照工资总额的一定比例计提的其他费用的计提额之间是否存在合理的比例关系。

84.询问或有负债、预计负债和承诺中各项目内容的性质。

85.询问是否有尚未入账的负债或者未作披露的或有负债，如有，询问管理层是否应当计提入账，或在财务报告附注中作出披露。

86.对于期末余额在_____元以上的其他应付款明细项目，必要时审阅明细账记录，关注是否属于隐匿利润。

应交税费、递延税款

87.询问是否存在对被审阅单位的应交税费可能产生重大影响的事项，包括与税务部门之间的争议等。

88.计算各类税费的应交数与相应税基之间的比例，与被审阅单位的适用税费率相比较，确定其是否合理，是否遵循了税法的规定。

89.询问管理层已入账的应交税费（包括属于流动负债的应交税费以及递延税款），确定计提是否充足（包括针对以前期间的应税收入、应税行为或者应税所得应当计提的应交税费）。

期后事项

90.从管理层获取最近一期的中期财务报表并与所审阅财务报表相比较，也可与上年同期相比较。

91.询问资产负债表日后是否发生可能对财务报告产生重大影响的事项，特别关注是否出现了以下情况：

（1）资产负债表日后是否发生重大的承诺事项和/或具有不确定性的事项；

（2）截至询问日，股本（实收资本）、长期负债或流动资金是否发生重大变动；

（3）资产负债表日至询问日之间是否有异常的调整。

考虑上述事项是否需要在财务报表中作出调整或披露。

92.获取并审阅资产负债表日后召开的股东（大）会、董事会和相关委员会会议的纪要。

诉讼和或有事项

93.询问管理层被审阅单位是否面临诉讼（包括极可能提起的、未决或进行中的诉讼），考虑对财务报表的影响。

所有者权益（或股东权益）

94.获取所有者权益变动表，考虑所有者权益科目中发生的所有交易，包括新发行、增资扩股、减资、利润分配和股利支付等业务，是否已经过适当的会计处理。

95.询问留存收益的分配或其他权益科目是否存在限制。

收入与费用

96.将本期经营成果与前期或本期预测数相比较，并与管理层讨论产生重大差异的原因。

97.讨论主要收入和费用项目的确认是否遵循了配比原则，并恰当截止。

98.逐项考虑重大的非经常性损益项目。

99.考虑收入、费用类科目中存在相关关系的各类项目之间的关系是否正常（例如“营业税金及附加”科目与营业收入中的营业税、消费税、资源税应税收入之间的关系；按照营业收入一定比例计提的质保金与营业收入之间的关系；城建税、教育费附加与应纳流转税金之间的关系等），并与管理层就此问题进行讨论。结合与前期可比数据的比较及掌握的其他信息，判断这些关系是否合理。

100.将本期所得税费用与利润总额之比与前期相比较，以及与被审阅单位实际执行的所得税税率相比较，与管理层讨论重大差异的原因。结合实施其他审阅程序中的重大纳税调整事项，分析所得税费用计提和相关递延所得税资产/负债确认的合理性。

管理层声明书范例

以下是审阅业务中要求被审阅单位管理层提供的声明书范例。注册会计师在具体操作中，应根据被审阅单位和财务报表的具体情况对该范例作出相应调整。

管理层声明书

××会计师事务所并××注册会计师：

本公司已委托贵事务所对本公司 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注进行审阅，并出具审阅报告。

为配合贵事务所的审阅工作，本公司作出如下声明：

1. 本公司承诺，按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制财务报表是我们的责任。

2. 本公司已按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制 20×1 年度财务报表，财务报表的编制基础与上年度保持一致，本公司管理层对上述财务报表的真实性、合法性和完整性承担责任。

3. 设计、实施和维护内部控制制度，保证本公司资产安全和完整，防止、发现并纠正错报，是本公司管理层的责任。

4. 本公司承诺财务报表符合适用的会计准则和相关会计制度的规定，公允地反映本公司的财务状况、经营成果和现金流量情况，不存在重大错报。贵事务所在审阅过程中发现的未更正错报，无论是单

独还是汇总起来，对财务报表整体均不具有重大影响。未更正错报汇总（见附件）附后。

5. 本公司确认知晓：

（1）财务报表审阅的目标是贵事务所及相关注册会计师在实施审阅程序的基础上，说明是否注意到某些事项，使贵事务所及相关注册会计师相信所审阅的财务报表没有按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制，未能在所有重大方面公允反映本公司的财务状况、经营成果和现金流量。

（2）由于财务报表审阅并非审计，贵事务所将不会根据中国注册会计师审计准则的规定实施审计，因而与审计相比保证程度较低，贵事务所将不发表审计意见，不能满足法律法规或第三方对审计的要求，同时也不能依赖财务报表审阅揭示错误、舞弊和违反法规行为。

6. 本公司已向贵事务所提供了：

- （1）全部财务信息和其他数据；
- （2）全部重要的决议、合同、章程、纳税申报表等相关资料；
- （3）全部股东会和董事会的会议记录。

7. 本公司所有经济业务均已按规定入账，不存在账外资产或未计负债。

8. 本公司认为所有与公允价值计量相关的重大假设是合理的，恰当地反映了本公司的意图和采取特定措施的能力；用于确定公允价值的计量方法符合企业会计准则的规定，并在使用上保持了一贯性；本公司已在财务报表中对上述事项作出恰当披露。

9. 本公司不存在导致重述比较数据的任何事项。

10. 本公司已提供所有与关联方和关联方交易相关的资料，并已

根据企业会计准则和《××会计制度》的规定识别和披露了所有重大关联方交易。

11. 本公司已提供全部或有事项的相关资料。除财务报表附注中披露的或有事项外, 本公司不存在其他应披露而未披露的诉讼、赔偿、承兑、担保等或有事项。

12. 除财务报表附注披露的承诺事项外, 本公司不存在其他应披露而未披露的承诺事项。

13. 本公司不存在未披露的影响财务报表公允性的重大不确定事项。

14. 本公司已采取必要措施防止或发现舞弊及其他违反法规行为, 不存在对财务报表产生重大影响的舞弊和其他违反法规行为。

15. 本公司严格遵守了合同规定的条款, 不存在因未履行合同而对财务报表产生重大影响的事项。

16. 本公司对资产负债表上列示的所有资产均拥有合法权利, 除已披露事项外, 无其他被抵押、质押资产。

17. 本公司编制财务报表所依据的持续经营假设是合理的, 没有计划终止经营或破产清算。

18. 本公司已提供全部资产负债表日后事项的相关资料, 除财务报表附注中披露的资产负债表日后事项外, 本公司不存在其他应披露而未披露的重大资产负债表日后事项。

19. 本公司管理层确信:

(1) 未收到监管机构有关调整或修改财务报表的通知, 也不存在其他未更正的重大会计差错。对于已发现的会计差错, 其更正均依据企业会计准则和《××会计制度》的规定进行, 同时已作出充分披露;

(2) 无税务纠纷。

20.其他事项

【注册会计师认为重要而需声明的事项,或者管理层认为必要而声明的事项。如:

1.本公司在银行存款或现金的运用方面未受到任何限制。

2.本公司对存货均已按照《××会计制度》的规定予以确认和计量;受托代销商品或不属于本公司的存货均未包括在会计记录内;在途物资或由代理商保管的货物均已确认为本公司存货。

3.本公司不存在未披露的大股东及关联方占用资金和担保事项。】

××有限责任公司(盖章)

法定代表人(签名并盖章)

财务负责人(签名并盖章)

二〇×二年×月×日

附件:未更正错报汇总(略)

审阅事项完成情况核对表参考范例

本参考范例列示了《中国注册会计师鉴证业务基本准则》和本准则对审阅业务各环节的基本要求和应执行的基本程序。会计师事务所可将其作为一项内部质量管理的工具使用，用于监控审阅业务的执行是否符合本准则的规定。

内 容	是	否	不适用
业务约定书的签订			
1.是否在正式开展业务前签订了审阅业务约定书？	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2.业务约定书是否已具备《中国注册会计师审阅准则第 2101 号——财务报表审阅》规定的必备内容？	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
审阅计划			
3.在制定审阅计划前，是否了解被审阅单位的组织结构、会计信息系统、经营管理情况以及资产、负债、收入和费用的性质等基本情况？	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4.是否按要求确定了总体审阅策略并选取了适当的审阅程序？	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5.是否合理确定了审阅的重要性水平（确定方法	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

内 容	是	否	不适用
与财务报表审计相同)？			
审阅程序的执行			
6.是否调查确定被审阅单位的会计政策，并了解该企业所在行业的特殊业务会计处理惯例？	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7.是否针对审阅范围内的报表，根据审阅程序表的要求执行了较为完备的分析程序，并将结果记录于工作底稿？	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8.是否针对审阅范围内的报表，根据审阅程序表的要求执行了较为完备的询问程序，并将结果记录于工作底稿？	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9.审阅程序表中所列的其他程序是否均已执行，并将结果记录于工作底稿？	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10.对审阅过程中发现的问题是否实施了追加审阅程序？	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
11.是否查阅股东大会、董事会以及其他重要会议的会议纪要？	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12.如审阅对象是合并财务报表或者汇总财务报表，而部分子公司或者分支机构是由其他会计师事务所审计或审阅的，是否获取其他事务所出具的被审阅单位组成部分的审计报告或审阅报告，并考虑其他事务所的审计意见或者审阅结论对本	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

内 容	是	否	不适用
事务所的审阅结论的影响？			
13.是否就审阅中发现的问题与被审阅单位管理当局和相关人员沟通？	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14.是否获取了管理层的书面声明？	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15.是否询问了资产负债表日后发生的、可能需要在财务报表中调整或披露的期后事项？	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
16.是否对重大的关联方交易、或有事项、承诺事项等重要事项进行了必要的询问？	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
审阅总结的编制			
17.是否编制了审阅总结？	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
审阅报告的编制和复核			
18.是否复核和评价根据审阅证据得出的结论，并在此基础上出具审阅报告？	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
19.审阅报告的标题是否为“审阅报告”？	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
20.审阅报告的收件人是否为审阅业务的委托人？审阅报告是否载明收件人的全称？	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
21.审阅报告的引言段是否说明所审阅财务报表的名称，以及管理层和注册会计师的责任？	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
22.审阅报告的范围段是否说明了以下各项内容：			
（1）审阅业务所依据的准则，即《中国注册会计师审阅准则第 2101 号——财务报表审阅》；	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

内 容	是	否	不适用
(2) 审阅主要限于询问和实施分析程序，提供的保证程度低于审计；	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(3) 注册会计师没有实施审计，因而不发表审计意见。	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
23. 审阅报告的结论段是否说明：注册会计师是否注意到某些事项，使其相信财务报表没有按照适用的会计准则和相关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？	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
24. 如需发表非无保留的审阅结论，是否符合《中国注册会计师审阅准则第 2101 号——财务报表审阅》关于各类审阅结论的适用条件、报告格式和应使用的术语的规定？	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
25. 审阅报告的日期是否为审阅工作结束日（审阅报告日期不应早于被审阅单位管理当局确认和签署财务报表的日期）？	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
26. 对于审阅工作底稿和审阅报告，是否已按照相关质量管理准则的要求和会计师事务所质量管理体系的规定，由相关人员进行复核？复核中发现的问题是否均已妥善解决？	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

审阅报告参考格式

1.无保留结论的审阅报告

审 阅 报 告

ABC 股份有限公司全体股东:

我们审阅了后附的 ABC 股份有限公司(以下简称 ABC 公司)财务报表,包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表,20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。这些财务报表的编制是 ABC 公司管理层的责任,我们的责任是在实施审阅工作的基础上对这些财务报表出具审阅报告。

我们按照《中国注册会计师审阅准则第 2101 号——财务报表审阅》的规定执行了审阅业务。该准则要求我们计划和实施审阅工作,以对财务报表是否不存在重大错报获取有限保证。审阅主要限于询问公司有关人员和财务数据实施分析程序,提供的保证程度低于审计。我们没有实施审计,因而不发表审计意见。

根据我们的审阅,我们没有注意到任何事项使我们相信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。

××会计师事务所

(盖章)

中国注册会计师: ×××

(签名并盖章)

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

中国××市

二〇×二年×月×日

2.保留结论的审阅报告

审 阅 报 告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们审阅了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。这些财务报表的编制是 ABC 公司管理层的责任，我们的责任是在实施审阅工作的基础上对这些财务报表出具审阅报告。

我们按照《中国注册会计师审阅准则第 2101 号——财务报表审阅》的规定执行了审阅业务。该准则要求我们计划和实施审阅工作，以对财务报表是否不存在重大错报获取有限保证。审阅主要限于询问公司有关人员和财务数据实施分析程序，提供的保证程度低于审计。我们没有实施审计，因而不发表审计意见。

ABC 公司管理层告知我们，存货以高于可变现净值的成本计价。由 ABC 公司管理层编制并经过我们审阅的计算表显示，如果根据企业会计准则规定的成本与可变现净值孰低法计价，存货的账面价值将减少 ×× 元，净利润和股东权益将减少 ×× 元。

根据我们的审阅，除了上述存货价值高估所造成的影响外，我们

没有注意到任何事项使我们相信财务报表没有按照适用的会计准则和相关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。

××会计师事务所

(盖章)

中国××市

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

二〇×二年×月×日

3.否定结论的审阅报告

审 阅 报 告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们审阅了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。这些财务报表的编制是 ABC 公司管理层的责任，我们的责任是在实施审阅工作的基础上对这些财务报表出具审阅报告。

我们按照《中国注册会计师审阅准则第 2101 号——财务报表审阅》的规定执行了审阅业务。该准则要求我们计划和实施审阅工作，以对财务报表是否不存在重大错报获取有限保证。审阅主要限于询问公司有关人员和财务数据实施分析程序，提供的保证程度低于审计。

我们没有实施审计，因而不发表审计意见。

如财务报表附注所述，ABC 公司在编制财务报表时对各合营企业的长期股权投资以成本法核算。根据企业会计准则的规定，ABC 公司应当对各合营企业的长期股权投资采用权益法核算。

根据我们的审阅，由于受到前段所述事项的重大影响，财务报表未能按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制。

××会计师事务所

(盖章)

中国××市

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

二〇×二年×月×日

4. 无法提供任何保证的审阅报告

审 阅 报 告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们接受委托，对后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表（包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注）进行审阅。这些财务报表的编制是 ABC 公司管理层的责任。

为了审阅的需要，我们向 ABC 公司管理层及有关人员就若干重大事项进行了询问，但 ABC 公司管理层及有关人员拒绝对我们的询

问作出回答。我们的审阅范围受到了严重限制，我们无法确定该事项对 ABC 公司财务报表整体合法性的影响程度。

由于受到前段所述事项的重大影响，我们无法对财务报表提供任何保证。

××会计师事务所

(盖章)

中国××市

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

二〇×二年×月×日

国际审阅准则第 2410 号——注册会计师 对审计客户执行的中期财务信息审阅

引言

1. 本准则旨在为注册会计师对审计客户执行中期财务信息审阅业务时的职业责任以及审阅报告的格式和内容建立标准和提供指南。本准则中使用“注册会计师”一词，并非因其执行审计业务，而是因为本准则的范围仅限于注册会计师对审计客户所执行的中期财务信息审阅业务。

2. 本准则所称中期财务信息是指按照适用的财务报告框架的规定编制和列报的财务信息，并且由一套完整的或者简明的期间财务报表组成，该期间短于审计客户的会计年度。

3. 注册会计师应当遵照本准则执行中期财务信息审阅业务。通过执行年度财务报表审计，注册会计师了解被审计单位及其环境，包括其内部控制。在注册会计师执行中期财务信息审阅的过程中，通过询问等程序获得的信息会对上述了解进行更新，从而有助于注册会计师将精力集中在可实施的询问、分析程序及其他审阅程序。执行中期财务信息审阅的注册会计师如果未曾对该客户执行审计业务，则应按照《国际审阅准则第 2400 号——财务报表审阅》执行审阅业务。由于执行中期财务信息审阅的注册会计师与曾经执行审计业务的注册会计师对于同一客户及其环境（包括其内部控制）的了解通常有所不同，执行中期财务信息审阅的注册会计师需要执行不同的询问及其他

审阅程序，以满足审阅目标。

中期财务信息审阅的一般原则

4. 注册会计师应当遵守与年度财务报表审计相关的职业道德要求。这些道德要求规范了注册会计师在下列领域的职业责任：独立、公正、客观、专业胜任能力和应有的关注、保密、职业行为和技术准则。

5. 注册会计师应当实施适用于单项业务的质量控制程序。与单项业务相关的质量控制要素包括对于审阅业务质量的领导责任、职业道德要求、客户关系和具体业务的承接和保持、项目组的职责分配、业务执行以及监控。

6. 注册会计师应当以职业怀疑态度计划和实施审阅工作，考虑可能存在导致中期财务信息进行重大调整以使其编制能够在所有重大方面遵循适用的财务报告框架规定的情形。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可靠性，并对相互矛盾的证据，以及引起对文件记录或管理层所作声明的可靠性产生怀疑的证据保持警觉。

中期财务信息审阅的目标

7. 中期财务信息审阅的目标，是使注册会计师能够在实施审阅程序的基础上，针对是否注意到任何事项，使其相信中期财务信息在所有重大方面没有按照适用的财务报告框架的规定编制发表审阅结论。注册会计师实施询问、分析程序以及其他的审阅程序，以将中期财务信息存在重大错报而注册会计师发表不恰当审阅结论的风险降至可接受的水平。

8. 中期财务信息审阅的目标与根据国际审计准则执行审计的目

标有显著的不同。中期财务信息审阅不能够为财务信息是否按照适用的财务报告框架的规定编制并在所有重大方面给出真实公允的表达或公允反映发表意见提供基础。

9.与审计不同，审阅不能够对于中期财务信息不存在重大错报获取合理保证。审阅工作涉及实施主要针对财务会计负责人的询问、实施分析程序及其他审阅程序。审阅可以使注册会计师注意到影响中期财务信息的重大事项，但是不能够提供审计所要求的所有证据。

签订业务约定书

10.注册会计师应当与被审阅单位就业务约定条款达成一致意见。

11.达成一致的业业务约定条款通常记录在业务约定书中。这种沟通有助于避免双方在业务性质、审阅的目标与范围、管理层的责任、注册会计师的责任范围、获取的保证程度以及报告的性质和形式等方面产生误解。这一沟通通常涵盖下列事项：

- (1) 中期财务信息审阅业务的目标；
- (2) 审阅范围；
- (3) 管理层对中期财务信息的信息的责任；
- (4) 管理层建立和保持与中期财务信息编制相关的有效内部控制的责任；
- (5) 管理层为注册会计师提供全部财务记录和相关信息的责任；
- (6) 管理层同意提供给注册会计师书面声明以确认审阅过程中的口头声明以及被审阅单位记录中隐含的声明；
- (7) 预期提交的审阅报告样本，包括审阅报告收件人的身份；
- (8) 管理层承诺在所有含有已审阅中期财务信息的文件中都附有注册会计师的审阅报告。

本准则附录 2101-6-1 是业务约定书的参考格式。中期财务信息审阅业务约定书也可以包括在年度财务报表审计业务约定书中。

中期财务信息的审阅程序

了解被审阅单位及其环境，包括其内部控制：

12.注册会计师应当充分了解被审阅单位及其环境，包括其内部控制，因为这与年度财务信息和中期财务信息的编制都有关，便于计划和执行审阅业务以能够：

- (1) 识别潜在的重大错报的类型并考虑其发生的可能性；
- (2) 选取询问、分析程序及其他审阅程序为注册会计师是否注意到中期财务信息没有在所有重大方面按照适用的财务报告框架的规定编制提供一个报告基础。

13.如《国际审计准则第 315 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》所要求的那样，已对被审计单位财务报表执行过一年或多年审计工作的注册会计师已经了解被审计单位及其环境（包括内部控制）。在计划中期财务信息的审阅业务时，注册会计师需要更新上述了解。注册会计师还需要充分了解与中期财务信息的编制有关的内部控制，因为这些内部控制可能不同于那些与年度财务信息有关的内部控制。

14.注册会计师通过了解被审阅单位及其环境（包括内部控制），确定进一步实施的询问、分析程序以及其他审阅程序，从而能够识别出这些程序可能指向的特定事项、交易或者认定。

15.注册会计师为更新对被审阅单位及其环境（包括内部控制）的了解所实施的程序通常包括：

- (1) 阅读以前年度审计或者当年已完成的中期财务信息审阅以

及以前年度相应的中期财务信息审阅的工作底稿，以识别可能影响当期中期财务信息的事项；

(2) 考虑任何重大风险，包括在以前年度财务报表审计过程中识别出的管理层凌驾于控制之上的风险；

(3) 阅读最近的年度财务信息和以前期间可比的中期财务信息；

(4) 考虑与中期财务信息相关的适用的财务报告框架的重要性，以确定拟实施的审阅程序的性质和范围并评估错报的影响；

(5) 考虑前期财务报表中的任何已更正重大错报和任何已识别未更正非重大错报的性质；

(6) 考虑可能具有持续重要性的重大财务会计和报告事项，如内部控制的重大缺陷；

(7) 考虑当年财务报表审计中执行的所有审计程序的结果；

(8) 考虑所有内部审计的结果以及管理层随后采取的措施；

(9) 询问管理层有关其对于中期财务信息可能存在舞弊导致的重大错报风险所作的评估结果；

(10) 询问管理层公司经营活动变化带来的影响；

(11) 询问管理层有关内部控制的重大变动以及这些变动对于中期财务信息编制带来的潜在影响；

(12) 询问管理层中期财务信息编制的过程及中期财务信息所依据的会计记录的可靠性。

16. 注册会计师确定被审阅单位组成部分的中期财务信息审阅程序的性质，并将有关事项与参与审阅的其他注册会计师进行沟通。沟通的事项包括被审阅单位组成部分的中期财务信息的重要性和错报风险，以及注册会计师对有关这些中期财务信息的内部控制集中度或

分散度的了解。

17.为了计划和执行中期财务信息审阅，最近接受委托的注册会计师如果尚未按照国际审计准则的要求执行年度财务报表审计业务，应当了解与年度财务信息和中期财务信息的编制均有关的被审阅单位及其环境（包括其内部控制）。

18.对被审阅单位及其环境（包括其内部控制）进行了解，有助于注册会计师在按照本准则执行中期财务信息审阅业务时专注实施询问、分析程序及其他审阅程序。作为获取了解的一部分，注册会计师通常可以询问前任注册会计师、查阅前任注册会计师对以前年度财务报表审计的工作底稿，以及前任注册会计师对当年前期的中期财务信息审阅的工作底稿。在此过程中，注册会计师应当考虑所有已更正错报和前任注册会计师已汇总的未更正错报的性质、任何重大风险（包括管理层凌驾于控制之上的风险），以及具有持续重要性的重大会计和报告事项，如内部控制的重大缺陷。

询问、分析程序和其他审阅程序

19.注册会计师应当主要向负责财务会计工作的人员实施询问，并实施分析程序及其他审阅程序，使注册会计师能够在所实施程序的基础上说明是否注意到任何事项，使其相信中期财务信息没有在所有重大方面按照适用的财务报告框架的规定编制。

20.审阅通常不要求通过检查、观察或函证来测试会计记录。中期财务信息审阅程序通常局限于主要向负责财务会计工作的人员实施询问，并实施分析程序和其他审阅程序，而并非确证有关中期财务信息的重大会计事项的信息。注册会计师了解被审阅单位及其环境（包括其内部控制）、与前期审计相关的风险评估结果以及对与中期

财务信息有关的重要性的考虑，将会影响拟实施的询问、分析程序和其他审阅程序的性质和范围。

21.注册会计师通常执行下列审阅程序：

(1) 阅读股东会、治理层会议以及其他有关委员会会议的会议纪要，以识别可能影响中期财务信息的事项，并询问会议纪要中不包括的可能影响中期财务信息的事项。

(2) 考虑在前期审计或者审阅工作中需要修改审计报告、审阅报告的事项以及会计调整事项或者未调整错报的影响。

(3) 在适当的时候，与执行被审阅单位组成部分中期财务信息审阅业务的其他注册会计师进行沟通。

(4) 针对下列事项询问负责财务会计工作的管理层成员以及其他人员：

- 中期财务信息是否按照适用的财务报告框架的规定编制和列报。
- 会计原则及其应用方法是否有变化。
- 新的交易是否需要应用新的会计原则。
- 中期财务信息是否包含已知的未更正错报。
- 可能影响中期财务信息的异常或者复杂的情况，如业务合并或者出售某个业务部门。
- 与公允价值计量或披露有关的重大假设以及管理层代表被审阅单位执行特定行动的意图和能力。
- 关联方交易是否在中期财务信息中适当地披露。
- 承诺和合同责任的重大变化。
- 包括诉讼或索赔在内的或有负债的重大变化。

- 债务契约的遵守情况。
- 与执行审阅程序过程中出现的问题有关的事项。
- 在本中期的最后几天或下一个中期的头几天内发生的重大交易。
- 对涉及被审阅单位以下人员的舞弊或疑似舞弊的了解：
 - 管理层；
 - 在内部控制中发挥重要作用的雇员；
 - 可能对中期财务信息产生重大影响的舞弊涉及的其他人员。
- 与员工、前员工、分析师、监管者或者其他相关人员进行沟通，获得的影响中期财务信息的舞弊或者疑似舞弊的情况。
- 对中期财务信息可能有重大影响的违反法规或可能违反法规的情况。

(5) 对中期财务信息实施分析程序以识别异常的及可能反映中期财务信息重大错报的关系和个别项目。分析程序可能包括比率分析和统计技术分析（如趋势分析或回归分析），并可能通过手工或者计算机辅助技术进行运算。本准则附录 2601-6-2 是注册会计师在执行中期财务信息审阅时所实施分析程序的举例。

(6) 阅读中期财务信息，并考虑是否注意到任何事项，使其相信中期财务信息没有在所有重大方面按照适用的财务报告框架的规定编制。

22. 注册会计师可以在被审阅单位编制中期财务信息之前或与之同步执行很多审阅程序。例如，可以在中期期末前更新其对于被审阅单位及其环境（包括内部控制）的了解，并开始阅读有关会议纪要。注册会计师在该中期期间之前执行某些审阅程序也可以尽早识别和

考虑影响中期财务信息的重大会计事项。

23. 执行中期财务信息审阅业务的注册会计师也可以接受委托执行被审阅单位的年度财务报表审计。为了更便利和有效，注册会计师可以在执行中期财务信息审阅的同时执行某些审计程序。例如，在中期财务信息审阅过程中，从阅读董事会会议纪要中获取的信息也可以用于年度财务报表审计。注册会计师还可以在执行中期财务信息审阅时实施年度财务报表审计所需的审计程序。例如，对于当期发生的重大或异常交易如企业合并、重组或者重大的收入交易事项等实施审计程序。

24. 中期财务信息审阅通常不要求对诉讼或索赔事项的询问进行确认。因此，不需要注册会计师向被审阅单位的律师寄送询证函。当注册会计师注意到某些事项，使其相信中期财务信息没有在所有重大方面按照适用的财务报告框架的规定编制，并且认为被审阅单位的律师可能掌握有关信息时，可以就诉讼或索赔事项与被审阅单位的律师进行直接沟通。

25. 注册会计师应当获取中期财务信息与有关会计记录一致的证据。注册会计师可以通过追踪中期财务信息至以下记录，获取中期财务信息与有关会计记录一致的证据：

(1) 会计记录，如总账或与会计记录一致的整合表；

(2) 被审阅单位记录中其他必要的支持性数据。

26. 注册会计师应当询问管理层是否已经识别出截至审阅报告日所有需要在中期财务信息中调整或披露的事项。注册会计师无需执行其他程序以识别审阅报告日后发生的事项。

27. 注册会计师应当询问管理层是否改变了其对被审阅单位持续

经营能力的评估。当注册会计师对被审阅单位持续经营能力产生怀疑时，应当：

（1）询问管理层基于其对被审阅单位持续经营能力评估结果而将采取的措施，这些措施的可行性以及管理层是否确信这些措施的结果能够改善目前的状况。

（2）考虑中期财务信息中对上述事项的披露的充分性。

28. 导致注册会计师怀疑被审阅单位持续经营能力的事项或情况可能存在于年度财务报表日或者在询问管理层或实施其他审阅程序的过程中被识别出来。当注册会计师注意到这些事项或情况时，需要询问管理层计划采取的措施，如计划清算资产、借款或者债务重组、减少或延缓开支或者增资。注册会计师还需要询问管理层这些计划采取的措施的可行性以及管理层是否相信这些措施的结果能够改善目前的状况，但是通常并不需要对此进行确证。

29. 当注册会计师注意到某一事项，使其怀疑中期财务信息是否需要重大调整，以使其在所有重大方面按照适用的财务报告框架的规定编制时，注册会计师应当实施追加的询问程序或其他程序，从而使注册会计师能够在审阅报告中发表结论。例如，如果注册会计师实施的审阅程序使其怀疑一笔重大的销售交易是否按照适用的财务报告框架的规定进行记录，就需要实施追加的审阅程序以消除疑虑，如与高级销售人员或者高级财务人员讨论这笔交易的条款，或者阅读销售合同。

评估错报

30. 注册会计师应当单独并汇总评估其已经注意到的未更正错报对中期财务信息是否重要。

31.与审计业务不同，中期财务信息审阅不需要对中期财务信息不存在重大错报提供合理保证。但是，注册会计师应当单独并汇总评估注意到的错报（包括披露不充分），以决定是否需要对中期财务信息进行重大调整，使其在所有重大方面按照适用的财务报告框架的规定编制。

32.注册会计师在评估被审阅单位未更正的错报的重要性时，需要运用职业判断。注册会计师考虑的事项包括错报的性质、原因和金额，错报是否发生于以前年度或者当年的以前中期，以及错报对于未来中期或者年度的潜在影响。

33.注册会计师可以确定一个错报不需要合计的金额下限，因为其期望合计后的错报金额对中期财务信息不会产生重大影响。在此情况下，注册会计师要考虑到，重要性的确定包括数量和性质两方面，并且某些相对较小金额的错报对中期财务信息也可能产生重大影响。

管理层声明

34.注册会计师应当从管理层获取以下书面声明：

（1）管理层承认其对设计和实施内部控制以防止和发现舞弊和错误的责任；

（2）中期财务信息是按照适用的财务报告框架的规定编制和列报的；

（3）管理层承认注册会计师在审阅过程中合计的未更正错报，无论是单独还是汇总起来，对于中期财务信息的影响都是不重要的。对这些事项的总结应当列入管理层声明书中或者附在管理层声明书后；

（4）管理层已向注册会计师披露已知的与可能影响被审阅单位

的舞弊或疑似舞弊有关的所有重大事项；

(5) 管理层已向注册会计师披露其对于中期财务信息可能由舞弊导致的重大错报风险的评估结果；

(6) 管理层已向注册会计师披露所有已知的违反或可能违反法规的事项；

(7) 管理层已向注册会计师披露所有资产负债表日之后至审阅报告日前发生的所有需要在中期财务信息中调整或披露的重大事项。

35.注册会计师还可以获取有关被审阅单位业务或行业特殊事项的其他适当的声明。本准则附录 2101-6-3 提供了管理层声明书的范例。

注册会计师对于其他信息

36.注册会计师应当阅读中期财务信息所附的其他信息，以发现这些信息是否与中期财务信息存在重大不一致。如果注册会计师发现了重大不一致，要考虑中期财务信息或其他信息是否需要修改。如果需要修改而管理层拒绝修改，注册会计师要考虑对审阅报告的影响。如果需要对其他信息进行修改而管理层拒绝修改，注册会计师要考虑在审阅报告中增加一段来描述这一重大不一致，或者采取其他措施，如拒绝出具审阅报告或者解除业务约定。例如，管理层可能提出盈余计量的其他方法，该方法会夸大中期财务信息中的财务业绩，并且管理层过分突出这种计量方法，没有给其明确的定义，或者与中期财务信息明显不一致，以至于让人不解或者造成潜在的误导。

37.注册会计师如果发现其他信息中存在重大错报，应当与被审阅单位的管理层进行讨论。在为了发现重大不一致而阅读其他信息时，

注册会计师可能发现明显的重大错报（例如，与中期财务信息无关的事项的信息没有正确地陈述或列报）。注册会计师与被审阅单位的管理层讨论这些事项时，考虑其他信息的有效性以及管理层对于注册会计师的询问所作出的反应，是否存在判断或观点上的正常差异，以及是否需要管理层征询第三方意见来解决这些对事实的明显错报。如果需要事实的重大错报进行修改而管理层拒绝修改，注册会计师考虑采取进一步的适当措施，如通知治理层和征求法律意见。

沟通

38. 注册会计师在中期财务信息审阅的过程中，如果注意到某些事项，使其相信中期财务信息未能在所有重大方面按照适用的财务报告框架的规定编制，应当尽快与适当层次的管理层进行沟通。

39. 如果认为管理层没有在合理的期间内作出适当的反应，注册会计师应当通知治理层。这种沟通以口头或者书面的形式尽快进行。注册会计师根据需沟通事项的性质、敏感度及重要性、沟通的时间等因素来决定采用口头沟通还是书面沟通。如果采用口头沟通，注册会计师需要进行记录。

40. 如果认为治理层没有在合理的期间内作出适当的反应，注册会计师应当考虑以下事项：

- （1）是否修改中期财务信息审阅报告；
- （2）解除中期财务信息审阅业务约定的可能性；
- （3）解除年度财务报表审计业务约定的可能性。

41. 注册会计师如果在中期财务信息审阅的过程中发现被审阅单位存在舞弊或者违反法规的情况，应当尽快与适当层级的管理层进行沟通。注册会计师应当根据管理层串通舞弊的可能性决定拟与之沟

通的管理层的层级。注册会计师还要考虑向治理层报告的必要性并考虑在审阅报告中说明。

42.注册会计师应当将产生于中期财务信息审阅中的有关治理层治理的事项与治理层进行沟通。注册会计师如果在中期财务信息审阅过程中注意到那些对于治理层监督财务报告和披露过程而言重要且相关的事项，应当与治理层进行沟通。

对中期财务信息审阅的性质、范围和结果的报告

43.注册会计师出具的书面审阅报告应当包括以下内容：

(1) 标题；

(2) 收件人，按照业务约定书中的要求；

(3) 指明所审阅中期财务信息的名称，包括指明完整财务报表或者简明财务报表所包括的每个报表的标题和中期财务信息所属的期间和日期；

(4) 如果中期财务信息包括一套完整的按照以公允列报为目的的财务报告框架的规定编制的通用目的财务报表，审阅报告中应当声明按照适用的财务报告框架的规定编制和公允列报中期财务信息是管理层的责任；

(5) 在其他情况下，仅需要声明按照适用的财务报告框架的规定编制和列报中期财务信息是管理层的责任；

(6) 声明注册会计师是基于对中期财务信息的审阅发表审阅结论的；

(7) 声明中期财务信息的审阅是按照《国际审阅准则第 2410 号——注册会计师对审计客户执行的中期财务信息审阅》来执行的，以及声明上述审阅工作涉及实施了主要针对财务会计负责人的询问、实

施了分析程序和其他审阅程序；

(8) 声明由于审阅业务的范围远小于根据国际审计准则执行的审计业务的范围，注册会计师执行审阅业务时不能保证其已经注意到了所有可能在审计过程中识别的重大事项，因此不能发表审计意见；

(9) 如果中期财务信息中包括一套完整的按照以公允列报为目的的财务报告框架的规定编制的通用目的财务报表，审阅的结论应当声明注册会计师是否已经注意到任何事项，使其相信中期财务信息没有按照适用的财务报告框架（若适用的财务报告框架不是国际财务报告准则，则需对其来源予以说明）的规定编制，未真实而公允地反映（或未在所有重大方面公允地反映）；

(10) 在其他情况下，审阅的结论仅需要声明注册会计师是否已经注意到任何事项，使其相信中期财务信息在所有重大方面没有按照适用的财务报告框架（若适用的财务报告框架不是国际财务报告准则则需对其来源予以说明）的规定编制；

(11) 报告的日期；

(12) 业务执行地区或者国家的地址；

(13) 注册会计师的签名。

本准则附录 2101-6-4 提供了无保留结论的中期财务信息审阅报告的参考格式。

44. 某些国家或地区有关中期财务信息审阅的法规中对于注册会计师审阅结论的用词可能与本准则第 43 段的 (9)、(10) 有所不同，但注册会计师发表审阅结论的责任都是相同的。

背离适用的财务报告框架

45. 如果注册会计师注意到任何事项，使其相信中期财务信息未

在所有重大方面按照适用的财务报告框架的规定编制从而需要进行重大调整，应当发表保留或者否定的结论。

46.如果注册会计师注意到任何事项，使其相信中期财务信息由于背离了使用的财务报告框架而受到或者可能受到重大影响，而管理层拒绝更正中期财务信息，应当出具非标准的审阅报告。非标准的审阅报告中说明这种背离的性质及其对于中期财务信息的影响。如果中期财务信息中没有对注册会计师认为必要的信息进行充分披露，注册会计师应当出具非标准的审阅报告，并在报告中说明这些需要充分披露的信息。注册会计师通常在非标准审阅报告中增加说明段，并提出保留结论。本准则附录 2101-6-5 是这类保留结论审阅报告的参考格式。

47.如果上述背离对于中期财务信息的影响非常重大和广泛，以至于认为提出保留结论不足以揭示中期财务信息的误导性和不完整性，注册会计师应当对中期财务信息提出否定结论。本准则附录 2101-6-7 提供了否定结论审阅报告的参考格式。

范围限制

48.注册会计师由于范围受限而不能完成审阅工作。

49.在由于范围受限而不能完成审阅时，注册会计师应当以书面的形式与被审阅单位适当层级的管理层和治理层进行沟通，查明审阅工作不能完成的原因，并考虑是否能够出具审阅报告。

管理层施加的范围限制

50.如果审阅范围受到被审阅单位管理层的限制而不能完成时，注册会计师不应接受中期财务信息审阅的业务委托。

51.如果在接受业务委托之后，管理层对于注册会计师审阅工作

的范围进行限制，注册会计师要求解除这种限制。如果管理层拒绝解除限制，注册会计师就不能完成审阅工作并发表审阅结论。在这种情况下，注册会计师应与适当层级的管理层和治理层进行书面沟通，查明审阅工作不能完成的原因。然而，如果注意到任何事项，使其相信中期财务信息未在所有重大方面按照适用的财务报告框架的规定编制而需要进行重大调整，注册会计师按照本准则第 38~40 段的要求进行沟通。

52.注册会计师还要考虑其在法律法规方面的责任，包括法律法规中是否要求注册会计师出具审阅报告。如果存在这种要求，注册会计师可以拒绝发表审阅结论，并在审阅报告中说明审阅工作不能完成的原因。然而，如果注意到任何事项，使其相信中期财务信息未在所有重大方面按照适用的财务报告框架的规定编制从而需要进行重大调整，注册会计师应在审阅报告中进行说明。

范围受限的其他情况

53.除了管理层的限制之外，审阅范围受限还可能有其他原因，使注册会计师不能完成审阅工作和发表审阅结论，这时需要按照本准则第 51~52 段的规定去做。还可能出现一些由于少数特殊事项而使注册会计师的审阅工作受限的情况，这些特殊情况虽然重要，但是注册会计师认为对于中期财务信息的影响并不广泛，因此注册会计师发表非标准的审阅报告，在报告中说明除了说明段中提到的事项之外，审阅工作是按照国际审阅准则来执行的，并提出保留结论。本准则附录 2101-6-6 提供了这类保留结论审阅报告的参考格式。

54.注册会计师可能由于审计范围受限而对最近一期的年度财务报表审计发表了保留意见。注册会计师考虑这种范围受限的情况是否

仍然存在，若存在则在审阅报告中予以说明。

持续经营和重大不确定性

55.在某些情况下，注册会计师可以在审阅报告中增加强调事项段，该段内容是为了强调中期财务信息附注中被广泛讨论的事项，而不影响注册会计师的审阅结论。强调事项段通常位于无保留结论段之后。

56.如果中期财务信息充分披露了可能导致对被审阅单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，注册会计师应当在审阅报告中增加强调事项段对此予以强调。

57.如果存在可能导致对被审阅单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，注册会计师在前期的审阅或审计报告中增加强调事项段对此予以强调。如果这种重大不确定性仍然存在，并已在中期财务信息中充分披露，注册会计师在当前的中期财务信息审阅报告中增加强调事项段，强调这种持续的重大不确定性。

58.如果注册会计师通过询问或其他审阅程序，发现存在可能导致对被审阅单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，且在中期财务信息中已经充分披露，注册会计师也在审阅报告中增加强调事项段对此予以强调。

59. 如果中期财务信息没有充分披露可能导致对被审阅单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，注册会计师应当发表保留或者否定意见。审阅报告中应当特别提到存在这些重大不确定事项。

60.如果存在可能对中期财务信息产生重大影响的不确定事项（持续经营问题除外），注册会计师应当考虑在审阅报告中增加强调事项段对此予以强调。

其他考虑

61.在中期财务信息审阅的业务约定书中，管理层保证在任何含有已审阅的中期财务信息的文件中都附有中期财务信息的审阅报告。若管理层未将审阅报告放入这些文件中，注册会计师考虑征询法律意见以决定在此情况下可以采取的措施。

62.如果注册会计师已经对中期财务信息出具了非标准审阅报告，而管理层公布中期财务信息时没有包含这份审阅报告，注册会计师考虑征询法律意见以决定在此情况下可以采取的措施以及解除年度财务报表审计业务约定的可能性。

63.中期财务信息包括简明财务报表（不需要包括一套完整的财务报表中所包含的所有信息），但更有可能披露一个有关对于了解被审阅单位自年度财务报告日始的财务状况和经营成果的变化十分重要的事项或变化的解释性说明。这是因为上市公司中期财务信息的使用者可以接触到最近一期的已审计财务报表。另外，注册会计师与管理层讨论中期财务信息中是否需要声明其需要和最近一期的已审计财务报表一同阅读。如果没有这一声明，注册会计师考虑如果不提及最近一期的已审计财务报表，中期财务信息是否会对信息使用者造成误导，并是否需要在审阅报告中说明这一情况。

记录

64.注册会计师应当对审阅工作进行充分适当的记录，从而为其审阅结论提供基础并证明其审阅工作是依照国际审阅准则和适用的法律法规的要求进行的。注册会计师的记录可以帮助其他有经验但以前未参与这项业务的注册会计师了解其所作的询问、分析程序以及其他审阅程序的性质、时间和范围，了解已知的信息以及其他在审阅过

程中考虑过的重大事项及其处理结果。

生效日期

65. 本准则对 2006 年 12 月 15 日或其以后期间的中期财务信息审阅业务有效，也可在此之前采用。

中期财务信息审阅业务约定书参考格式

以下是本准则第 10 段所提到的中期财务信息审阅业务约定书的参考格式，注册会计师应当根据业务的具体要求和具体情况作出修改。

董事会（或高级管理层的适当代表）：

我们提供本约定书以接受委托，对贵公司编制的 20×1 年 6 月 30 日的中期资产负债表，相应 6 个月的利润表、股东权益变动表和现金流量表进行审阅。

我们按照《国际审阅准则第 2410 号——注册会计师对审计客户执行的中期财务信息审阅》的规定进行审阅。我们会在实施审阅程序的基础上，报告是否注意到任何事项，使我们相信中期财务信息没有在所有重大方面按照（指出适用的财务报告框架，若适用的财务报告框架不是国际财务报告准则，则需对其来源予以说明）的规定编制。审阅工作涉及实施主要针对财务会计负责人的询问、实施分析程序及其他审阅程序，但通常不要求确证所获取的信息。中期财务信息审阅的范围远小于根据国际审计准则执行的审计业务的范围，中期财务信息审阅的目标也不同于审计的目标，因此我们不发表审计意见。

我们期望对于中期财务信息出具以下报告：

[包括报告范例的内容]

编制中期财务信息并作出充分披露是被审阅单位管理层的责任，

这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使中期财务信息不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。在审阅过程中，我们需要获取管理层对其作出的与审阅有关的声明的书面确认。我们还要求在任何含有已审阅中期财务信息的文件中都应附有我们的审阅报告。

中期财务信息审阅不能保证能够注意到审计中可能识别的所有重大事项，并且不能依赖我们所执行的业务得以揭示出所有舞弊、错误或者违法行为。但是我们将会告知您所有我们注意到的重大事项。

我们希望与您通力合作，并且相信贵公司能够确保我们不受限制地接触审阅业务所要求的记录、文件和其他信息。

[插入业务收费约定等附加信息]

本约定书除发生终止、修改或者被取代(若适用)之外持续生效。

如果您同意本中期财务信息审阅业务约定书，请签名并交回本约定书的复印件。

ABC 公司

姓名和职务

日期

注册会计师执行中期财务信息审阅时可能考虑的分析程序

注册会计师可以在中期财务信息审阅业务中执行下列分析程序：

1. 将本中期财务信息与最近中期的财务信息、以前年度相应期间的中期财务信息、管理层当期预测的中期财务信息以及最近已审计的年度财务报表中的信息进行比较。

2. 将本中期财务信息与以前预算或预测的结果进行比较（例如，将本中期财务信息中的有关信息，如本中期财务信息中的税项结余以及备付所得税与税前收益的关系，与用期望比率计算的预算或者以前期间的财务信息进行比较）。

3. 将本中期财务信息与相关的非财务信息进行比较。

4. 将记录的金额或比率与注册会计师的期望值进行比较。注册会计师通过了解被审阅单位及其行业特征而识别并应用这些合理预期的期望值。

5. 将本中期财务信息中的比率和指标与同一行业的其他公司进行比较。

6. 将本中期财务信息中各因素之间的关系与以前期间中期财务信息中的相应关系进行比较，例如，各种费用占销售收入的比率、各种资产占总资产的比率以及销售收入对应收账款的敏感系数。

7. 比较分类数据。下面是对数据作出分类的举例：

（1）根据期间划分，如收入或费用的季度、月度或周数据；

- (2) 根据生产线或者收入的来源划分;
- (3) 根据分部的所在地划分;
- (4) 根据交易的特征划分, 例如设计师、建筑师或图纸设计师带来的收入;
- (5) 根据交易的多类特征划分, 例如按照产品或者月度来划分销售收入。

管理层声明书范例

以下是审阅业务中要求被审阅单位管理层提供的声明书范例。管理层声明书应根据被审阅单位和每个期间的具体情况作出相应调整。

(被审阅单位信笺台头)

××会计师事务所:

日期

中期财务信息中包含简明财务报表时采用以下语句:

本公司已委托贵事务所对本公司 20×1 年 3 月 31 日的简明资产负债表,相应 3 个月的简明利润表、股东权益变动表和现金流量表进行审阅,以使贵事务所对于是否注意到任何事项,使你们相信中期财务信息没有在所有重大方面按照(指出适用的财务报告框架,若适用的财务报告框架不是国际财务报告准则,则需对其来源予以说明)的规定编制,发表审阅结论。

本公司承诺,按照(指出适用的财务报告框架)的规定编制中期财务信息是我们的责任。

中期财务信息中包含一套完整的按照公允列报的财务报告框架的规定编制的通用目的财务报表时采用以下语句:

本公司已委托贵事务所对本公司 20×1 年 3 月 31 日的资产负债表,相应 3 个月的利润表、股东权益变动表、现金流量表以及报表附注进行审阅,以使贵事务所对于是否注意到任何事项,使你们相信中期财务信息没有在所有重大方面按照(指出适用的财务报告框架,若适用

的财务报告框架不是国际财务报告准则，则需对其来源予以说明)的规定编制,未能真实而公允地反映(或在所有重大方面公允地反映)本公司 20×1 年 3 月 31 日的财务状况、经营成果和现金流量，发表审阅结论。

本公司承诺，按照(指出适用的财务报告框架)的规定编制中期财务信息是我们的责任。

本公司提供以下声明：

(1) 上述中期财务信息是按照(指出适用的财务报告框架)的规定编制的；

(2) 本公司已向贵事务所提供了所有会计账簿和相关的支持性文件，以及所有股东会议和董事会的会议纪要(列举会议的名称和日期)；

(3) 中期财务信息的相关会计记录中没有遗漏或不当地记录任何重大交易；

(4) 没有由于已知或可能与法律法规不一致而对中期财务信息产生重大影响的事项；

(5) 本公司确认设计和实施内部控制制度，防止或发现舞弊和错报，是本公司管理层的责任；

(6) 本公司已向贵事务所披露了所有已知的与舞弊或疑似舞弊有关的重大事项；

(7) 本公司已向贵事务所披露了管理层对于中期财务信息可能由舞弊导致的重大错报所作的风险评估的结果；

(8) 本公司确信，本声明所附的未更正错报汇总，无论是个别

还是整体而言，对于中期财务信息的影响都是不重要的；

(9) 本公司不存在未披露的关联方；

(10) 下列事项已被适当记录，并在中期财务信息中予以充分适当地披露：

① 关联方交易，包括关联方之间的销售、购买、贷款、转让、租赁和担保以及应收应付的往来账项；

② 书面或者口头方式的能够使本公司承担或有债务的担保；

③ 资产售后回购的协议或选择权；

(11) 对于资产和负债的公允价值计量是按照（指出适用的财务报告框架）进行列报和披露的。这一假设反映了本公司执行公允价值计量和披露的决心和能力；

(12) 本公司没有可能对中期财务信息中反映的资产和负债的分类和价值产生重大影响的计划或意图；

(13) 本公司没有取消生产线或者其他可能导致存货多余或者报废的计划或意图，本公司也没有以超过合理价值列报的存货；

(14) 本公司对其所有资产都有所有权，不存在被留置资产或抵押的资产；

(15) 本公司已经适当地记录或披露了所有存在及或有负债；

(16) [首次执行新会计准则以及执行与中期财务信息有关的新的国际审计准则时的附加声明]。

本公司确信，资产负债表日后至本声明日前发生的事项中没有需要在前述的中期财务信息中披露或调整的事项。

高级执行官

(签名)

高级财务官

(签名)

中期财务信息审阅报告参考格式

1.一套完整的按照以公允列报为目的的财务报告框架编制的通用目的财务报表 [见本准则第 43 段 (9)]

中期财务信息审阅报告

(适当的收件人)

引言

我们审阅了后附的 ABC 公司的财务报表，包括 20×1 年 3 月 31 日的资产负债表，相应 3 个月的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。按照（指出适用的财务报告框架）的规定编制和公允列报这些中期财务信息是 ABC 公司管理层的责任，我们的责任是在实施审阅工作的基础上对这些中期财务信息发表审阅结论。

审阅范围

我们按照《国际审阅准则第 2410 号——注册会计师对审计客户执行的中期财务信息审阅》的规定执行了审阅业务。审阅工作涉及实施主要针对财务会计负责人的询问、实施分析程序及其他审阅程序。由于审阅的范围远小于根据国际审计准则执行的审计业务的范围，我们执行审阅业务时不可能保证已经注意到了所有可能在审计过程中识别的重大事项，因此不发表审计意见。

结论

根据我们的审阅，我们没有注意到任何事项使我们相信该中期财

务信息没有按照（指出适用的财务报告框架，若适用的财务报告框架不是国际财务报告准则则需对其来源予以说明）的规定编制，未能真实而公允地反映（或在所有重大方面公允地反映）被审阅单位 20×1 年 3 月 31 日的财务状况及相应 3 个月的经营成果和现金流量。

××会计师事务所

日期

地址

2.其他中期财务信息 [见本准则第 43 段 (10)]

中期财务信息审阅报告

(适当的收件人)

引言

我们审阅了后附的 ABC 公司的简明财务报表，包括 20×1 年 3 月 31 日的[简明]资产负债表，相应 3 个月的[简明]利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。按照（指出适用的财务报告框架）的规定编制和公允列报这些中期财务信息是 ABC 公司管理层的责任，我们的责任是在实施审阅工作的基础上对这些中期财务信息发表审阅结论。

审阅范围

我们按照《国际审阅准则第 2410 号——注册会计师对审计客户执行的中期财务信息审阅》的规定执行了审阅业务。审阅工作涉及实施主要针对财务会计负责人的询问、实施分析程序及其他审阅程序。由于审阅的范围远小于根据国际审计准则执行的审计业务的范围，我们执行审阅业务时不可能保证已经注意到了所有可能在审计过程中识别的重大事项，因此不发表审计意见。

结论

根据我们的审阅，我们没有注意到任何事项使我们相信该中期财务信息在所有重大方面没有按照（指出适用的财务报告框架，若适用的财务报告框架不是国际财务报告准则则需对其来源予以说明）的规定编制。

××会计师事务所

日期

地址

因背离适用的财务报告框架而发表保留结论的 审阅报告范例

1.一套完整的按照以公允列报为目的的财务报告框架编制的通用目的
的财务报表 [见本准则第 43 段 (9)]

中期财务信息审阅报告

(适当的收件人)

引言

我们审阅了后附的 ABC 公司的财务报表,包括 20×1 年 3 月 31 日的资产负债表,相应 3 个月的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。按照(指出适用的财务报告框架)的规定编制和公允列报这些中期财务信息是 ABC 公司管理层的责任,我们的责任是在实施审阅工作的基础上对这些中期财务信息发表审阅结论。

审阅范围

我们按照《国际审阅准则第 2410 号——注册会计师对审计客户执行的中期财务信息审阅》的规定执行了审阅业务。审阅工作涉及实施主要针对财务会计负责人的询问、实施分析程序及其他审阅程序。由于审阅的范围远小于根据国际审计准则执行的审计业务的范围,我们执行审阅业务时不可能保证已经注意到了所有可能在审计过程中识别的重大事项,因此不发表审计意见。

发表保留结论的原因

ABC 公司的管理层告知我们，ABC 公司不存在按照（指出适用的财务报告框架）的规定需要进行资本化的权益和融资租赁负债。如果这些融资租赁负债在 20×1 年 3 月 31 日被资本化，权益将增加_____美元，长期负债将增加_____美元，并且相应 3 个月的每股净收入和每股净利润（基本和摊薄）将分别增加（或者减少）_____美元，_____美元，_____美元，_____美元。

保留结论

根据我们的审阅，除了前段事项外，我们没有注意到任何事项使我们相信该中期财务信息没有按照（指出适用的财务报告框架，若适用的财务报告框架不是国际财务报告准则则需对其来源予以说明）的规定编制，未能真实而公允地反映（或在所有重大方面公允地反映）被审阅单位 20×1 年 3 月 31 日的财务状况及相应 3 个月的经营成果和现金流量。

××会计师事务所

日期

地址

2.其他中期财务信息 [见本准则第 43 段 (10)]

中期财务信息审阅报告

(适当的收件人)

引言

我们审阅了后附的 ABC 公司的[简明]财务报表,包括 20×1 年 3 月 31 日的[简明]资产负债表,相应 3 个月的[简明]利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。按照(指出适用的财务报告框架)的规定编制和公允列报这些中期财务信息是 ABC 公司管理层的责任,我们的责任是在实施审阅工作的基础上对这些中期财务信息发表审阅结论。

审阅范围

我们按照《国际审阅准则第 2410 号——注册会计师对审计客户执行的中期财务信息审阅》的规定执行了审阅业务。审阅工作涉及实施主要针对财务会计负责人的询问、实施分析程序及其他审阅程序。由于审阅的范围远小于根据国际审计准则执行的审计业务的范围,我们执行审阅业务时不可能保证已经注意到了所有可能在审计过程中识别的重大事项,因此不发表审计意见。

发表保留结论的原因

ABC 公司的管理层告知我们,ABC 公司不存在按照(指出适用的财务报告框架)的规定需要进行资本化的权益和融资租赁负债。如果这些融资租赁负债在 20×1 年 3 月 31 日被资本化,权益将增加____美元,长期负债将增加__美元,并且相应 3 个月的每股净收入和每股净利润(基本和摊薄)将分别增加(或者减少)____美元,____美元,

____美元， ____美元。

保留结论

根据我们的审阅，除了前段事项外，我们没有注意到任何事项使我们相信该中期财务信息在所有重大方面没有按照（指出适用的财务报告框架，若适用的财务报告框架不是国际财务报告准则则需对其来源予以说明）的规定编制。

××会计师事务所

日期

地址

非管理层原因导致的审阅范围受限而发表保留结论的 审阅报告范例

1.一套完整的按照以公允列报为目的的财务报告框架编制的通用目的
的财务报表 [见本准则第 43 段 (9)]

中期财务信息审阅报告

(适当的收件人)

引言

我们审阅了后附的 ABC 公司的财务报表，包括 20×1 年 3 月 31 日的资产负债表，相应 3 个月的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。按照（指出适用的财务报告框架）的规定编制和公允列报这些中期财务信息是 ABC 公司管理层的责任，我们的责任是在实施审阅工作的基础上对这些中期财务信息发表审阅结论。

审阅范围

我们按照《国际审阅准则第 2410 号——注册会计师对审计客户执行的中期财务信息审阅》的规定执行了审阅业务。审阅工作涉及实施主要针对财务会计负责人的询问、实施分析程序及其他审阅程序。由于审阅的范围远小于根据国际审计准则执行的审计业务的范围，我们执行审阅业务时不可能保证已经注意到了所有可能在审计过程中识别的重大事项，因此不发表审计意见。

发表保留结论的原因

由于××日 ABC 公司的某分部发生的一场火灾毁坏了其应收账款的记录，我们无法完成对于中期财务信息中列报的总额为__美元的应收账款的审阅。ABC 公司正在重新整理这些记录但不能确定是否能够支持上述金额，也无法确定相关的坏账准备。如果我们能完成对于应收账款的审阅，可能使我们注意到需要对中期财务信息作出调整的事项。

保留结论

根据我们的审阅，除了前段所述的情况，需要对中期财务信息进行调整的事项外，我们没有注意到任何事项使我们相信该中期财务信息在所有重大方面没有按照（指出适用的财务报告框架，若适用的财务报告框架不是国际财务报告准则则需对其来源予以说明）的规定编制，未能真实而公允地反映（或在所有重大方面公允地反映）被审阅单位 20×1 年 3 月 31 日的财务状况及相应 3 个月的经营成果和现金流量。

××会计师事务所

日期

地址

2.其他中期财务信息 [见本准则第 43 段 (10)]

中期财务信息审阅报告

(适当的收件人)

引言

我们审阅了后附的 ABC 公司的财务报表,包括 20×1 年 3 月 31 日的[简明]资产负债表,相应 3 个月的[简明]利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。按照(指出适用的财务报告框架)的规定编制和公允列报这些中期财务信息是 ABC 公司管理层的责任,我们的责任是在实施审阅工作的基础上对这些中期财务信息发表审阅报告结论。

审阅范围

我们按照《国际审阅准则第 2410 号——注册会计师对审计客户执行的中期财务信息审阅》的规定执行了审阅业务。审阅工作涉及实施主要针对财务会计负责人的询问、实施分析程序及其他审阅程序。由于审阅的范围远小于根据国际审计准则执行的审计业务的范围,我们执行审阅业务时不可能保证已经注意到了所有可能在审计过程中识别的重大事项,因此不发表审计意见。

发表保留结论的原因

由于××日 ABC 公司的某分部发生的一场火灾毁坏了其应收账款的记录,我们无法完成对于中期财务信息中列报的总额为____美元的应收账款的审阅。ABC 公司正在重新整理这些记录但不能确定是否能够支持上述金额,也无法确定相关的坏账准备。如果我们能完成对于应收账款的审阅,可能使我们注意到需要对中期财务信息作出调整

的事项。

保留结论

根据我们的审阅，除了前段所述的情况，需要对中期财务信息进行调整的事项外，我们没有注意到任何事项使我们相信该中期财务信息在所有重大方面没有按照（指出适用的财务报告框架，若适用的财务报告框架不是国际财务报告准则则需对其来源予以说明）的规定编制。

××会计师事务所

日期

地址

因背离适用的财务报告框架而发表否定结论的 审阅报告范例

1.一套完整的按照以公允列报为目的的财务报告框架编制的通用目的
的财务报表 [见本准则第 43 段 (9)]

中期财务信息审阅报告

(适当的收件人)

引言

我们审阅了后附的 ABC 公司的财务报表,包括 20×1 年 3 月 31 日的资产负债表,相应 3 个月的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。按照(指出适用的财务报告框架)的规定编制和公允列报这些中期财务信息是 ABC 公司管理层的责任,我们的责任是在实施审阅工作的基础上对这些中期财务信息发表审阅结论。

审阅范围

我们按照《国际审阅准则第 2410 号——注册会计师对审计客户执行的中期财务信息审阅》的规定执行了审阅业务。审阅工作涉及实施主要针对财务会计负责人的询问、实施分析程序及其他审阅程序。由于审阅的范围远小于根据国际审计准则执行的审计业务的范围,我们执行审阅业务时不可能保证已经注意到了所有可能在审计过程中识别的重大事项,因此不发表审计意见。

发表否定结论的原因

从本期开始，由于子公司存在重大的少数股东权益，ABC 公司的管理层终止合并子公司的财务报表。这不符合（指出适用的财务报告框架，包括对于适用的财务报告框架不是国际财务报告准则的地区或国家的财务报告框架来源的说明）的规定。如果编制合并财务报表，中期财务信息中的每项金额都应当进行重大调整。

否定结论

根据我们的审阅，由于前段所述 ABC 公司对于在子公司的投资没有编制合并报表，该中期财务信息没有按照（指出适用的财务报告框架，包括对于适用的财务报告框架不是国际财务报告准则的地区或国家的财务报告框架来源的说明）的规定编制，未能真实而公允地反映（或在所有重大方面公允地反映）被审阅单位 20×1 年 3 月 31 日的财务状况及相应 3 个月的经营成果和现金流量。

××会计师事务所

日期

地址

2.其他中期财务信息 [见本准则第 43 段 (10)]

中期财务信息审阅报告

(适当的收件人)

引言

我们审阅了后附的 ABC 公司的财务报表,包括 20×1 年 3 月 31 日的[简明]资产负债表,相应 3 个月的[简明]利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。按照(指出适用的财务报告框架)的规定编制和公允列报这些中期财务信息是 ABC 公司管理层的责任,我们的责任是在实施审阅工作的基础上对这些中期财务信息审阅结论。

审阅范围

我们按照《国际审阅准则第 2410 号——注册会计师对审计客户执行的中期财务信息审阅》的规定执行了审阅业务。审阅工作涉及实施主要针对财务会计负责人的询问、实施分析程序及其他审阅程序。由于审阅的范围远小于根据国际审计准则执行的审计业务的范围,我们执行审阅业务时不可能保证已经注意到了所有可能在审计过程中识别的重大事项,因此不发表审计意见。

发表否定结论的原因

从本期开始,由于子公司存在重大的少数股东权益,ABC 公司的管理层终止合并子公司的财务报表。这不符合(指出适用的财务报告框架,若适用的财务报告框架不是国际财务报告准则则需对其来源予以说明)的规定。如果编制合并财务报表,中期财务信息中的每项金额都应当进行重大调整。

否定结论

根据我们的审阅，由于前段所述 ABC 公司对于在子公司的投资没有编制合并报表，该中期财务信息在所有重大方面没有按照（指出适用的财务报告框架，若适用的财务报告框架不是国际财务报告准则则需对其来源予以说明）的规定编制。

××会计师事务所

日期

地址