

附件 3:

中国注册会计师审计准则第 1212 号 ——对被审计单位使用服务机构的考虑

(征求意见稿)

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师在被审计单位使用服务机构的服务时获取充分、适当的审计证据的责任，制定本准则。

第二条 《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》涉及注册会计师了解被审计单位（包括与审计相关的内部控制），以足够识别和评估重大错报风险，并针对这些风险设计和实施进一步审计程序，本准则是对这些准则应用的进一步扩展。

第三条 许多被审计单位将其部分业务外包给服务机构，这些服务机构提供的服务范围很广，从在被审计单位指导下执行特定任务，到替代被审计单位整个业务部门或职能。服务机构提供的很多服务构成被审计单位业务经营不可或缺的一部分，但并非所有这些服务都与审计相关。

第四条 如果服务机构提供的服务和对服务的控制，构成被审计

单位与财务报告相关的信息系统（包括相关业务流程）的一部分，则服务机构提供的服务与被审计单位财务报表审计相关。尽管服务机构的多数控制可能与财务报告相关，仍然可能还有其他控制与审计相关，如与资产保护相关的控制。如果服务机构提供的服务影响到下列任何一项，则该服务被视为构成被审计单位与财务报告相关的信息系统（包括相关业务流程）的一部分：

- （一）在被审计单位的经营过程中，对财务报表重大的各类交易；
- （二）在信息技术和人工系统中，对被审计单位的交易生成、记录、处理、必要的更正、结转至总账以及在财务报表中报告的程序；
- （三）用以生成、记录、处理和报告（包括纠正不正确的信息以及信息如何结转至总账）被审计单位交易的会计记录（电子或人工形式）、支持性信息和财务报表中的特定账户；
- （四）被审计单位的信息系统如何获取除交易以外的对财务报表重大的事项和情况；
- （五）用于编制被审计单位财务报表（包括作出的重大会计估计和披露）的财务报告流程；
- （六）与会计分录相关的控制，这些分录包括用以记录非经常性的、异常的交易或调整的非标准会计分录。

第五条 被审计单位注册会计师针对服务机构提供的服务拟执行工作的性质和范围，取决于服务的性质、服务对被审计单位的重要性以及与审计的相关性。

第六条 如果金融机构提供的服务限于对被审计单位在该金融机构开设的账户，按照被审计单位的特别授权处理的交易，如银行对支票账户交易的处理或证券经纪机构对证券交易的处理，则本准则不

适用于这些服务。

本准则不适用于对被审计单位因拥有其他实体（如合伙企业、股份制企业和合资公司）所有权经济利益而产生的交易的审计，当这些其他实体对所有权经济利益进行会计核算并向所有者报告时。

第二章 定 义

第七条 被审计单位的互补性控制，是指服务机构在设计服务时假定由被审计单位实施，且在必要时为了实现控制目标，需要在服务机构系统描述中得以识别的控制。

第八条 针对服务机构对控制的描述和设计出具的报告（本准则中称为第一类报告），是指由服务机构注册会计师出具的报告，内容包括：

（一）由服务机构管理层对服务机构系统、控制目标以及在特定日期已得到设计和执行的相关控制作出的描述；

（二）服务机构注册会计师出具的报告，旨在向使用者提供合理保证，包括针对服务机构对系统、控制目标和相关控制的描述，以及控制的设计对于实现特定控制目标的适应性发表的意见。

第九条 针对服务机构对控制的描述、设计和运行有效性出具的报告（本准则中称为第二类报告），是指由服务机构注册会计师出具的报告，内容包括：

（一）由服务机构管理层作出的描述，涉及服务机构系统、控制目标和相关控制、在特定日期或特定期间控制的设计和运行，以及在某些情况下控制在特定期间运行的有效性。

（二）服务机构注册会计师出具的报告，旨在向使用者提供合理保证，包括：针对服务机构对系统、控制目标和相关控制的描述，控制的设计对于实现特定控制目标的适应性，以及控制运行的有效性发表的意见；针对服务机构注册会计师对控制的测试及其结果作出的描述。

第十条 服务机构注册会计师，是指接受服务机构委托，对服务机构的控制出具鉴证报告的注册会计师。

第十一条 服务机构，是指向被审计单位提供服务，并且其服务构成与被审计单位财务报告相关的信息系统组成部分的第三方机构（或第三方机构分部）。

第十二条 服务机构的系统，是指为了向被审计单位提供服务机构注册会计师的报告所涵盖的服务而由服务机构设计、实施和维护的政策和程序。

第十三条 分包服务机构，是指服务机构为向被审计单位提供服务而使用的另一个服务机构，其提供的服务是服务机构应提供服务的一部分，且构成被审计单位与财务报告相关的信息系统的组成部分。

第十四条 被审计单位注册会计师，在本准则中简称注册会计师，是指对被审计单位的财务报表进行审计并出具报告的注册会计师。

第十五条 使用服务机构的被审计单位，在本准则中简称被审计单位，是指使用服务机构且正在接受财务报表审计的实体。

第三章 注册会计师的目标

第十六条 当被审计单位使用服务机构提供的服务时，注册会计师的目标是：

（一）了解服务机构提供的服务的性质和重要性，及其对与审计相关的被审计单位内部控制的影响，以足够识别和评估重大错报风险；

（二）针对识别和评估的重大错报风险，设计和实施审计程序。

第四章 要 求

第一节 了解服务机构提供的服务

第十七条 当按照《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》的规定了解被审计单位时，注册会计师应当了解被审计单位在经营中如何利用服务机构提供的服务，包括：

（一）服务机构提供的服务的性质，及其对被审计单位的重要性，包括由此对被审计单位内部控制的影响；

（二）由服务机构处理的交易、受服务机构影响的账户或财务报告流程的性质和重要性；

（三）服务机构与被审计单位之间活动的相互影响程度；

（四）被审计单位与服务机构关系的性质，包括服务机构与被审计单位就提供服务订立的相关合同条款。

第十八条 当按照《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》的规定了解与审计相关的内部控制时，注册会计师应当评价被审计单位的、与服务

机构提供服务相关的控制的设计和执行情况，这些控制包括适用于服务机构处理交易的控制。

第十九条 注册会计师应当确定，是否已充分了解服务机构提供的服务的性质和重要性，及其对与审计相关的被审计单位内部控制的影响，以作为识别和评估重大错报风险的基础。

第二十条 如果不能从被审计单位获得充分的了解，注册会计师应当实施下列一项或多项程序：

- （一）获取第一类报告或第二类报告；
- （二）通过被审计单位联系服务机构，以获取特定信息；
- （三）访问服务机构，并实施可以提供有关服务机构相关控制的必要信息的程序；
- （四）利用其他注册会计师实施可以提供有关服务机构相关控制的必要信息的程序。

第二十一条 当确定第一类报告或第二类报告提供的审计证据的充分性和适当性时，注册会计师应当确信：

- （一）服务机构注册会计师具有相应的专业胜任能力并独立于服务机构；
- （二）出具第一类报告或第二类报告所依据的标准的适当性。

第二十二条 如果拟利用第一类报告或第二类报告作为审计证据，以支持其对服务机构内部控制设计和执行情况的了解，注册会计师应当：

- （一）评价对服务机构控制的描述和设计是否是适用于注册会计师审计目的的时点或期间；
- （二）评价报告提供证据的充分性和适当性，以了解与审计相关

的被审计单位内部控制；

（三）确定服务机构识别出的被审计单位的互补性控制是否与被审计单位相关；如果相关，了解被审计单位是否设计和执行了此类控制。

第二节 应对评估的重大错报风险

第二十三条 当按照《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》的规定应对评估的重大错报风险时，注册会计师应当：

（一）确定是否能够从被审计单位保存的记录中获取有关财务报表认定的充分、适当的审计证据；

（二）如果不能获取充分、适当的审计证据，实施进一步审计程序，或利用其他注册会计师代其对服务机构实施这些程序。

第二十四条 如果在评估重大错报风险时预期服务机构的控制的运行是有效的，注册会计师应当实施下列一项或多项程序，以获取有关这些控制运行有效性的审计证据：

（一）获取第二类报告；

（二）对服务机构的控制实施适当测试；

（三）利用其他注册会计师代其对服务机构的控制实施测试。

第二十五条 如果根据本准则第二十四条第（一）项的规定拟利用第二类报告作为服务机构内部控制运行有效性的审计证据，注册会计师应当通过实施下列程序，确定服务机构注册会计师的报告是否能够提供有关内部控制运行有效性的充分、适当的审计证据，以支持对

重大错报风险的评估：

（一）评价对服务机构控制的描述、设计和运行有效性是否是适用于注册会计师审计目的的时点或期间；

（二）确定服务机构识别出的被审计单位的互补性控制是否与被审计单位相关；如果相关，了解被审计单位是否设计和执行了此类控制，并测试其运行有效性；

（三）评价控制测试的涵盖期间和自实施控制测试以来的时间间隔的适当性；

（四）评价服务机构注册会计师报告中所述的、由服务机构注册会计师实施的控制测试及其结果是否与被审计单位财务报表的认定相关，并提供充分、适当的审计证据，以支持注册会计师的风险评估。

第二十六条 如果注册会计师拟利用的第一类报告或第二类报告不涵盖分包服务机构提供的服务，而这些服务与被审计单位财务报表审计相关，针对这些由分包服务机构提供的服务，注册会计师应当遵守本准则的规定。

第二十七条 注册会计师应当询问被审计单位管理层，确定服务机构是否曾经向被审计单位报告，或被审计单位是否以其他方式获知任何影响被审计单位财务报表的舞弊、违反法规行为或未更正错报。

注册会计师应当评价这些事项如何影响进一步审计程序的性质、时间和范围，并评价对得出的结论和审计报告的影响。

第三节 注册会计师的报告

第二十八条 针对服务机构提供的与被审计单位财务报表审计

相关的服务，如果无法获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当根据《中国注册会计师审计准则第1502号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定，在审计报告中发表非无保留意见。

第二十九条 注册会计师不应在无保留意见的审计报告中提及服务机构注册会计师的相关工作，除非法律法规另有规定。如果法律法规要求提及，审计报告应当指出这种提及并不减轻注册会计师对审计意见承担的责任。

第三十条 如果提及服务机构注册会计师的工作与理解注册会计师出具的非无保留意见相关，审计报告应当指出，这种提及并不减轻注册会计师对审计意见承担的责任。

第五章 附 则

第三十一条 本准则自 2010 年 1 月 1 日起施行。