

《中国注册会计师审计准则第 1301 号 ——审计证据》应用指南

(2022 年 1 月 17 日修订)

一、审计证据的充分性和适当性（参见本准则第十条）

1. 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，也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被审计单位及其环境自以前审计后是否已发生变化，进而可能影响这些信息对本期审计的相关性）或会计师事务所与客户关系和具体业务的接受与保持过程中获取的信息。除从被审计单位内部和外部其他来源获取的信息外，会计记录也是重要的审计证据来源。可以用作审计证据的信息也可能在编制过程中利用了管理层的专家的工作。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。

2. 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。为获取审计证据而实施的审计程序包括询问、检查、观察、函证、重新计算、重新执行和分析程序。注册会计师通常将这些程序进行组合运用。尽管询问可以提供重要的审计证据，甚至可以提供某项错报的证据，但询问本身通常并不能为认定层次不存在重大错报和内部控制运行的有效性提供充分的审计证据。

3. 如《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》所述，当注册会计师获取充分、适当的审计证据将审计风险降至可接受的低水平时，就获取了合理保证。审计风险是指当财务报表存在重大错报时，注册会计师发表不恰当审计意见的风险。

4. 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。

5. 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。

6. 《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》要求注册会计师确定是否已获取充分、适当的审计证据。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 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》对审计程序的性质、财务报告的及时性和对获取审计证据的成本效益的权衡等事项进行了讨论，注册会计师在对是否已获取充分、适当的审计证据作出职业判断时，上述事项均是需要考虑的相关因素。

（一）审计证据的来源

7. 注册会计师可以通过实施测试会计记录的审计程序获取某些审计证据，例如，实施分析和复核程序、按照财务报告过程实施重新执行程序、对同一会计信息的不同分类及运用进行调节。通过实施这些审计程序，注册会计师可以确定会计记录的内在一致性及其与财务报表的一致性。

8. 从不同来源获取的相互一致的审计证据，以及性质不同但相互一致的审计证据，通常比单一的审计证据提供更高的保证程度。例如，从独立于被审计单位的来源获取的佐证信息可以提高注册会计师依据被审计单位内部产生的审计证据（如会计记录、会议纪要、管理层书面声明中存在的证据）所获取的保证程度。

9. 注册会计师从独立于被审计单位的来源获取的可以作为审计证据的信息可能包括来自第三方的询证函回函、分析师报告和有关竞争对手的可比数据。

（二）获取审计证据的审计程序

10. 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》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》的有关规定，注册会计师应当通过实施下列审计程序获取审计证据，以得出合理的审计结论，作为形成审计意见的基础：

（1）风险评估程序；

（2）进一步审计程序，包括控制测试（审计准则要求时和注册会计师决定测试时）和实质性程序（包括细节测试和实质性分析程序）。

11. 对于本指南第 14 段至第 25 段说明的七种审计程序，注册会计师可以根据具体情况，将其用作风险评估程序、控制测试或实质性程序。如《〈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〉应用指南》所述，在某些情况下，如果注册会计师实施用以确定审计证据持续相关性的审计程序，以前审计获取的审计证据可能为本期提供适当的审计证据。

12. 注册会计师拟实施审计程序的性质和时间安排可能受到某些会计数据和其他信息的影响，这些数据和信息可能只能以电子形式存在，或只能在某一时点或某一期间获取。例如，当被审计单位使用电子商务时，购货单和发票等原始凭证可能仅以电子形式存在，或者当被审计单位使用图像处理系统以方便存储和查阅时，这些原始凭证可能会在扫描后被废弃掉。

13. 某些电子信息一旦过了特定时期后将不能再获取，如文件被更改或备份文件不存在。因此，注册会计师可能认为有必要要求被审计单位按其数据保留政策保留某些信息以供注册会计师查阅，或在能够获取信息的时点或期间实施审计程序。

检查

14. 检查是指注册会计师对被审计单位内部或外部生成的，以纸质、电子或其他介质形式存在的记录和文件进行审查，或对资产进行实物审查。检查记录或文件可以提供可靠程度不同的审计证据，审计证据的可靠性取决于记录或文件的性质和来源，而在检查内部记录或文件时，其可靠性则取决于生成该记录或文件的内部控制的有效性。将检查用作控制测试的一个例子，是检查记录以获取关于授权的审计证据。

15. 某些文件是表明一项资产存在的直接审计证据，如构成金融工具的股票或债券，但检查此类文件并不一定能提供有关所有权或计价的审计证据。此外，检查已执行的合同可以提供与被审计单位运用会计政策（如收入确认）相关的审计证据。

16. 检查有形资产可为其存在提供可靠的审计证据，但不一定能够为权利和义务或计价等认定提供可靠的审计证据。对个别存货项目进行的检查，可与存货监盘一同实施。

观察

17. 观察是指注册会计师察看相关人员正在从事的活动或实施的程序。例如，注册会计师对被审计单位人员执行的存货盘点或控制活动进行观察。观察可以提供执行有关过程或程序的审计证据，但观察所提供的审计证据仅限于观察发生的时点，而且被观察人员的行为可能因被观察而受到影响，这也会使观察提供的审计证据受到限制。《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》及其应用指南对存货监盘作出了进一步规定并提供了指引。

函证

18. 函证，是指注册会计师直接从第三方（被询证者）获取书面答复以作为审计证据的过程，书面答复可以采用纸质、电子或其他介质等形式。当针对的是与特定账户余额及其项目相关的认定时，函证常常是相关的程序。但是，函证不必仅仅局限于账户余额。例如，注册会计师可能要求对被审计单位与第三方之间的协议和交易条款进行函证。注册会计师可能在询证函中询问协议是否作过修改，如果作过修改，要求被询证者提供相关的详细信息。此外，函证程序还可以

用于获取不存在某些情况的审计证据，如不存在可能影响被审计单位收入确认的“背后协议”。《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》及其应用指南作出了进一步规定并提供了指引。

重新计算

19. 重新计算是指注册会计师对记录或文件中的数据计算的准确性进行核对。重新计算可通过手工方式或电子方式进行。

重新执行

20. 重新执行是指注册会计师独立执行原本作为被审计单位内部控制组成部分的程序或控制。

分析程序

21. 分析程序，是指注册会计师通过分析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。分析程序还包括在必要时对识别出的、与其他相关信息不一致或与预期值差异重大的波动或关系进行调查。《中国注册会计师审计准则第 1313 号——分析程序》及其应用指南作出了进一步规定并提供了指引。

询问

22. 询问是指注册会计师以书面或口头方式，向被审计单位内部或外部的知情人员获取财务信息和非财务信息，并对答复进行评价的过程。作为其他审计程序的补充，询问广泛应用于整个审计过程中。

23. 知情人员对询问的答复可能为注册会计师提供尚未获悉的信息或佐证证据。另一方面，对询问的答复也可能提供与注册会计师已获取的其他信息存在重大差异的信息，例如，关于被审计单位管理层凌驾于控制之上的可能性的信息。在某些情况下，对询问的答复为注册会计师修改审计程序或实施追加的审计程序提供了基础。

24. 尽管对通过询问获取的审计证据予以佐证通常特别重要，但在询问管理层意图时，获取的支持管理层意图的信息可能是有限的。在这种情况下，了解管理层过去所声称意图的实现情况、选择某项特别措施时声称的原因以及实施某项具体措施的能力，可以为佐证通过询问获取的证据提供相关信息。

25. 针对某些事项，注册会计师可能认为有必要向管理层和治理层（如适用）获取书面声明，以证实对口头询问的答复。《中国注册会计师审计准则第 1341 号——书面声明》及其应用指南作出了进一步规定并提供了指引。

二、用作审计证据的信息

（一）审计证据的相关性和可靠性（参见本准则第十一条）

26. 如本指南第 1 段所述，审计证据主要包括审计过程中通过实施审计程序获取的证据，还可能包括从其他来源获取的信息，如以前的审计（前提是注册会计师已确定被审计单位及其环境自以前审计后是否已发生变化，进而可能影响这些信息对本期审计的相关性）、会计师事务所与客户关系和具体业务的接受与保持过程中获取的信息以及履行法律法规或相关职业道德要求下的某些额外责任（如关于被审计单位的违反法律法规行为）。所有审计证据的质量均受其所依据信息的相关性和可靠性的影响。

相关性

27. 相关性，是指用作审计证据的信息与审计程序的目的和所考虑的相关认定之间的逻辑联系。用作审计证据的信息的相关性可能受测试方向的影响。例如，如果某审计程序的目的是测试应付账款的计价高估，则测试已记录的应付账款可能是相关的审计程序。另一方面，

如果某审计程序的目的是测试应付账款的计价低估，则测试已记录的应付账款不是相关的审计程序，相关的审计程序可能是测试期后支出、未支付发票、供应商结算单以及发票未到的收货报告单等。

28. 特定的审计程序可能只为某些认定提供相关的审计证据，而与其他认定无关。例如，检查期后应收账款收回的记录和文件可以提供有关存在和计价的审计证据，但未必提供与截止测试相关的审计证据。类似地，有关某一特定认定（如存货的存在认定）的审计证据，不能替代与其他认定（如该存货的计价认定）相关的审计证据。但另一方面，不同来源或不同性质的审计证据可能与同一认定相关。

29. 控制测试旨在评价内部控制在防止或发现并纠正认定层次重大错报方面的运行有效性。设计控制测试以获取相关审计证据，包括识别一些显示控制运行的情况（特征或属性），以及显示控制未恰当运行的偏差情况。然后，注册会计师可以测试这些情况是否存在。

30. 实质性程序旨在发现认定层次重大错报，包括细节测试和实质性分析程序。设计实质性程序包括识别与测试目的相关的情况，这些情况构成相关认定的错报。

可靠性

31. 用作审计证据的信息的可靠性，以及审计证据本身的可靠性，受其来源和性质的影响，并取决于获取该证据的环境，包括与编制和维护该信息相关的控制。因此，有关各种审计证据可靠性的原则受重要例外情况的影响。即使用作审计证据的信息从独立于被审计单位的外部来源获得，一些可能存在的情况也会影响其可靠性。例如，从外部独立来源获取的信息，如果来自不知情者或来自缺乏客观性的管理层的专家，则该信息也可能是不可靠的。在确认可能存在的例外情况

时，下列有关审计证据可靠性的原则可能是有用的：

（1）从被审计单位外部独立来源获取的审计证据比从其他来源获取的审计证据更可靠；

（2）相关控制有效时内部生成的审计证据比控制薄弱时内部生成的审计证据更可靠；

（3）注册会计师直接获取（如通过观察某项控制的运行）的审计证据比间接获取或推论（如通过询问某项控制的运行）得出的审计证据更可靠；

（4）以文件记录形式（包括纸质、电子或其他介质）存在的审计证据比口头形式的审计证据更可靠（例如，会议的同步书面记录比事后对讨论事项进行口头表述更可靠）；

（5）从原件获取的审计证据比从复印、传真或通过拍摄、数字化或其他方式转化成电子形式的文件获取的审计证据更可靠，后者的可靠性可能取决于与编制和维护信息相关的控制。

32. 《中国注册会计师审计准则第 1313 号——分析程序》对有关实质性分析程序使用数据的可靠性作出了规定。

33. 针对注册会计师有理由相信某文件可能不真实，或者可能修改过但未告知注册会计师的情况，《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》作出了规定。

33a. 注册会计师履行法律法规或相关职业道德要求中与识别出的或怀疑存在的被审计单位违反法律法规行为相关的额外责任，可能提供与按照审计准则执行审计以及评价违反法律法规对审计的其他方面的影响相关的进一步信息。对此，《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》提供了进一步指引。

(二)管理层的专家编制的信息的可靠性(参见本准则第十二条)

34. 财务报表的编制可能需要会计或审计领域以外的专长,如保险精算、估值、工程设计数据等。被审计单位可能雇用或聘请这些领域的专家,获得编制财务报表所需要的专长。当这种专长是必需的但被审计单位没有获得时,将增加重大错报风险。

35. 如果用作审计证据的信息在编制时利用了管理层的专家的工作,本准则第十二条的规定适用。例如,对于不存在可观察到的市价的证券,某个人或组织可能具有运用模型估计其公允价值的专长。如果该人或组织运用这项专长作出编制财务报表时使用的估计,则是管理层的专家,本准则第十二条的规定适用。另一方面,如果这个人或组织只是提供被审计单位无法从其他渠道获取的非公开交易的价格数据,而被审计单位将其用于自己的估计方法之中,若注册会计师将该数据用作审计证据,则本准则第十一条的规定适用于这种情况,但不属于被审计单位利用管理层的专家的情况。

36. 与本准则第十二条的规定相关的审计程序的性质、时间安排和范围可能受下列因素的影响:

- (1) 与管理层的专家相关的事项的性质和复杂性;
- (2) 某事项存在的重大错报风险;
- (3) 审计证据可否从替代来源获得;
- (4) 管理层的专家工作的性质、范围和目标;
- (5) 为被审计单位提供相关服务的管理层的专家是被审计单位内部专家还是外部专家;
- (6) 管理层在多大程度上对其专家的工作施加控制和影响;
- (7) 管理层的专家是否受到技术标准、其他职业准则或行业要

求的约束；

(8) 被审计单位对管理层的专家的工作实施的各种控制的性质和范围；

(9) 注册会计师对管理层的专家的专长领域拥有的了解和经验；

(10) 注册会计师以前与该专家交往的经验。

管理层的专家的胜任能力、专业素质和客观性（参见本准则第十二条第（一）项）

37. 管理层的专家的胜任能力与其专长的性质和水平有关。管理层的专家的专业素质与在业务的具体情况中运用这种胜任能力的本领是相关的。影响专业素质的因素包括地理位置（管理层的专家所在的国家或地区）、可用的时间和资源等。管理层的专家的客观性与其偏见、利益冲突及其他可能影响其职业判断或商业判断的因素相关。对于由管理层的专家编制的信息的可靠性而言，管理层的专家的胜任能力、专业素质和客观性，以及被审计单位针对该专家的各项控制均是重要因素。

38. 关于管理层的专家的胜任能力、专业素质和客观性的信息可能来源于多种不同的渠道，例如：

(1) 以前与该专家交往的个人经验；

(2) 与该专家进行的讨论；

(3) 与熟悉该专家工作的其他机构或人员进行的讨论；

(4) 对该专家的资格、会员身份、执业资格或其他形式的外部认证的了解；

(5) 该专家发表的论文或出版的书籍；

(6) 注册会计师的专家（帮助注册会计师针对管理层的专家编

制的信息获取充分、适当的审计证据)。

39. 与评价管理层的专家的胜任能力、专业素质和客观性相关的事项,包括专家是否需要遵守技术标准、其他职业准则或行业要求(如职业团体或行业协会的职业道德守则和其他会员要求,特许机构提出的认证标准)以及法律法规的要求等。

40. 与评价管理层的专家的胜任能力、专业素质和客观性可能相关的事项还包括:

(1)管理层的专家的胜任能力与拟利用其工作的事项的相关性,包括该专家在其领域的专长。例如,某一精算师可能精通财产和意外伤害保险,但在养老金计算方面可能并不擅长;

(2)该专家在相关会计要求方面的胜任能力。例如,对符合适用的财务报告编制基础的假设和方法(包括模型,如适用)的了解;

(3)随着审计的进行,一些不可预料事件的出现、条件的改变或已获取的审计证据,是否表明可能有必要重新考虑对该专家的胜任能力、专业素质和客观性的最初评价。

41. 很多情况可能对客观性产生不利影响,如自身利益、自我评价、过度推介、密切关系和外在压力等。某些防范措施可以减少这样的不利影响,一些外部制度的安排(如管理层的专家所属的职业团体、法律法规的要求)或管理层的专家的工作环境(如质量控制政策和程序)可以建立这些防范措施。此外,也可能存在专门针对审计业务的防范措施。

42. 尽管防范措施不能消除所有对管理层的专家的不利影响,但像外在压力一类的不利影响,可能对于被审计单位的外部专家来说严重程度要比内部专家轻一些,并且质量控制政策和程序等防范措施的

有效性可能更高一些。作为被审计单位员工的专家（即被审计单位的内部专家），其客观性受到的不利影响总是存在，因此，一般不能认为该专家比被审计单位的其他员工更客观。

43. 当评价被审计单位外部专家的客观性时，注册会计师可以与管理层和该专家讨论可能影响专家客观性的任何利益和关系、各种适用的防范措施（包括适用于该专家的任何职业要求），并评价这些防范措施是否适当。产生不利影响的利益和关系可能包括：

- （1）经济利益；
- （2）商业关系和私人关系；
- （3）提供的其他服务。

了解管理层的专家的工作（参见本准则第十二条第（二）项）

44. 了解管理层的专家的工作包括了解管理层的专家专长的相关领域。注册会计师对管理层的专家专长的相关领域的了解，可以在注册会计师确定自身是否拥有评价管理层的专家工作的专长，或者是否需要专家来完成该评价的过程中一并获取。

45. 注册会计师对专家的专长领域的了解可能包括下列方面：

- （1）与审计相关的、管理层的专家专长领域的进一步细分信息；
- （2）职业准则或其他准则以及法律法规是否适用；
- （3）管理层的专家使用哪些假设和方法，及其在该专家的专长领域是否得到普遍认可，对实现财务报告目的是否适当；
- （4）管理层的专家使用的内外部数据或信息的性质。

46. 当管理层的专家是被审计单位的外部专家时，被审计单位通常采用约定书或其他形式的协议与外部专家达成协议。在了解管理层的专家工作时，评价该协议可以帮助注册会计师确定下列因素对于审

计目的是否适当：

- (1) 管理层的专家工作的性质、范围和目标；
- (2) 管理层和管理层的专家各自的角色和责任；
- (3) 管理层和管理层的专家沟通的性质、时间安排和范围，包括由该专家提交的各种报告的形式。

47. 当管理层的专家是被审计单位的内部专家时，不太可能有上述类型的书面协议。注册会计师获得必要了解的最恰当的方式可能是向该专家以及管理层的其他人员进行询问。

评价管理层的专家工作的适当性（参见本准则第十二条第（三）项）

48. 在评价将管理层的专家工作用作相关认定的审计证据的适当性时，注册会计师需要考虑的因素可能包括：

- (1) 该专家的发现和结论的相关性和合理性，与其他审计证据的一致性，以及是否在财务报表中适当反映；
- (2) 如果该专家的工作涉及使用重要的假设和方法，这些假设和方法的相关性和合理性；
- (3) 如果该专家的工作涉及使用相当程度的原始数据，该原始数据的相关性、完整性和准确性。

（三）被审计单位生成的用于审计目的的信息（参见本准则第十三条第（一）项和第（二）项）

49. 注册会计师为获取可靠的审计证据，实施审计程序时使用的被审计单位生成的信息需要足够完整和准确。例如，通过用标准价格乘以销售量来对收入进行审计时，其有效性受到价格信息准确性和销售量数据完整性和准确性的影响。类似地，如果注册会计师打算测试

总体（如付款）是否具备某一特性（如授权），若选取测试项目的总体不完整，则测试结果可能不太可靠。

50. 如果针对这类信息的完整性和准确性获取审计证据是所实施审计程序本身不可分割的组成部分，则可以与对这些信息实施的审计程序同时进行。在其他情况下，通过测试针对生成和维护这些信息的控制，注册会计师也可以获得关于这些信息准确性和完整性的审计证据。然而，在某些情况下，注册会计师可能确定有必要实施追加的审计程序。

51. 在某些情况下，注册会计师可能打算将被审计单位生成的信息用于其他审计目的。例如，注册会计师可能打算将被审计单位的业绩评价用于分析程序，或利用被审计单位用于监控活动的信息，如内部审计报告等。在这种情况下，获取的审计证据的适当性受到该信息对于审计目的而言是否足够精确和详细的影响。例如，管理层的业绩评价对于发现重大错报可能不够精确。

三、选取测试项目以获取审计证据（参见本准则第十四条）

52. 如果一项测试所提供的审计证据在与已获取的或拟获取的其他审计证据一并考虑时能够充分满足审计目的，则该项测试是有效的。在选取测试项目时，本准则第十一条要求注册会计师确定用作审计证据的信息的相关性和可靠性，而测试的有效性的另一方面（充分性）在选取测试项目时也需要重点考虑。注册会计师选取测试项目的方法包括：

- （1）选取全部项目（100%检查）；
- （2）选取特定项目；
- （3）审计抽样。

采用上述一种方法或几种方法的组合都可能是适当的，这取决于具体情况（如与测试的认定相关的重大错报风险）以及不同方法的实用性和效率。

（一）选取全部项目

53. 注册会计师可能认为检查构成某类交易或账户余额的项目的总体（或总体中的一层）将是最恰当的。在下列情况下，100%检查可能是适当的：

- （1）总体由少量的大额项目构成；
- （2）存在特别风险且其他方法未提供充分、适当的审计证据；
- （3）由于信息系统自动执行的计算或其他程序具有重复性，对全部项目进行检查符合成本效益原则。

对全部项目进行检查，通常更适用于细节测试。

（二）选取特定项目

54. 根据对被审计单位的了解、评估的重大错报风险和所测试总体的特征等，注册会计师可能决定从总体中选取特定项目。选取特定项目的判断还取决于非抽样风险。选取的特定项目可能包括：

（1）大额或关键项目。注册会计师可能决定在总体中选取特定项目，因为其金额重大或者显示某些其他特征，例如，可疑的、异常的、尤其容易有风险的或者曾经出错的项目；

（2）超过某一金额的全部项目。注册会计师可能决定检查记录金额超过某一设定金额的所有项目，从而验证某类交易或账户余额的大部分金额；

（3）被用于获取某些信息的项目。注册会计师可能通过检查某些项目以获取被审计单位的性质或交易的性质等事项的信息。

55. 虽然从某类交易或账户余额中选取特定项目进行检查通常是获取审计证据的有效手段，但并不构成审计抽样。对按照这种方法所选取的项目实施审计程序的结果，不能推断至整个总体。因此，选取特定项目的检查不能为总体中剩余的部分提供审计证据。

（三）审计抽样

56. 审计抽样旨在基于对样本的测试，从而形成对总体的结论。《中国注册会计师审计准则第 1314 号——审计抽样》及其应用指南对此作出了规定并提供了指引。

四、审计证据之间存在不一致或对其可靠性存在疑虑（参见本准则第十五条）

57. 从不同来源获取的审计证据或获取的不同性质的审计证据可能表明某项审计证据不可靠。例如，当从某一来源获取的审计证据与从另一来源获取的不一致时，该项审计证据可能不可靠。例如，管理层、内部审计人员和其他人员对询问的答复不一致，或者治理层对询问的答复（用于支持管理层对询问的答复）与管理层的答复不一致，都属于这一情形。如果识别出某项信息与其对某重大事项的最终结论不一致，注册会计师需要按照《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》的规定记录如何处理该不一致的情况。