

中国注册会计师协会文件

会协〔2016〕1号

中国注册会计师协会关于印发 《中国注册会计师审计准则第 1504 号—— 在审计报告中沟通关键审计事项》等 7 项 审计准则征求意见稿的通知

各省、自治区、直辖市注册会计师协会：

为了增加审计报告的信息含量，增强其相关性和决策有用性，提高审计工作的透明度，维护社会公众利益，我会拟订了《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》，并对《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》等 6 项审计准则进行了修订。现予印发，请组织征求意见，并于 2016 年 2 月 29 日前将书面意见反馈我会。

联系人：中注协专业标准部 赵际喆

电 话：010-88250207

传 真：010-88250066

电子邮件：standards@cicpa.org.cn

通讯地址：北京市海淀区西四环中路 16 号院 2 号楼

邮 编：100039

附件：

1.中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项 (拟订, 征求意见稿)

2.中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告 (修订, 征求意见稿)

3.中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营 (修订, 征求意见稿)

4.中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通 (修订, 征求意见稿)

5.中国注册会计师审计准则第 1503 号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段 (修订, 征求意见稿)

6.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 (修订, 征求意见稿)

7.中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的责任 (修订, 征求意见稿)

8.审计报告相关准则修订(起草)说明

(本页无正文)



信息公开选项：主动公开

抄送：财政部（条法司、会计司、监督检查局），审计署（法规司），国务院国资委（财务监督与考核评价局），国家工商总局（企业注册局），中国银监会（财务会计部），中国证监会（会计部），中国保监会（财务会计部），深圳市注册会计师协会，中注协审计准则委员会（各委员）。

中国注册会计师协会 印发 100 份 2016 年 1 月 7 日 印发

附件 1:

中国注册会计师审计准则第 1504 号—— 在审计报告中沟通关键审计事项

(拟订, 征求意见稿)

第一章 总 则

第一条 为了明确注册会计师在审计报告中沟通关键审计事项的责任, 制定本准则。

第二条 本准则规范注册会计师如何确定关键审计事项以及如何沟通关键审计事项。

第三条 沟通关键审计事项, 旨在通过提高已执行审计工作的透明度来增加审计报告的沟通价值。沟通关键审计事项能够为财务报表预期使用者提供额外的信息, 以帮助其了解注册会计师根据职业判断认为对本期财务报表审计最为重要的事项。沟通关键审计事项还能够帮助财务报表预期使用者了解被审计单位, 以及已审计财务报表中涉及重大管理层判断的领域。

第四条 在审计报告中沟通关键审计事项, 还能够为财务报表预期使用者就与被审计单位、已审计财务报表或已执行审计工作相关的事项进一步与管理层和治理层沟通提供基础。

第五条 在审计报告中沟通关键审计事项以注册会计师已就财务报表整体形成审计意见为背景。在审计报告中沟通关键审计事项并

不能代替下列事项:

(一)适用的财务报告编制基础要求管理层在财务报表中作出的披露,或为使财务报表实现公允反映而作出的披露(如适用);

(二)注册会计师按照《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,根据审计业务的具体情况发表非无保留意见;

(三)当可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性时,注册会计师按照《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》的规定进行报告;

(四)就单一事项单独发表的意见。

第六条 本准则适用于对上市实体整套通用目的财务报表进行审计,以及注册会计师决定在审计报告中沟通关键审计事项的其他情形。如果法律法规要求注册会计师在审计报告中沟通关键审计事项,本准则同样适用。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,注册会计师在对财务报表发表无法表示意见时,不得沟通关键审计事项,除非法律法规要求沟通。

第二章 定 义

第七条 关键审计事项,是指注册会计师根据职业判断认为对当期财务报表审计最为重要的事项。关键审计事项选自与治理层沟通的事项。

第三章 目 标

第八条 注册会计师的目标是，确定关键审计事项，并在对财务报表形成审计意见后，以在审计报告中描述关键审计事项的方式沟通这些事项。

第四章 要 求

第一节 确定关键审计事项

第九条 注册会计师应当从与治理层沟通的事项中确定在执行审计工作时重点关注过的事项。在确定时，注册会计师应当考虑下列方面：

（一）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，评估的重大错报风险较高的领域或识别出的特别风险；

（二）与财务报表中涉及重大管理层判断（包括被认为具有高度不确定性的会计估计）的领域相关的重大审计判断；

（三）当期重大交易或事项对审计的影响。

第十条 注册会计师应当从根据本准则第九条的规定确定的、在执行审计工作时重点关注过的事项中，确定哪些事项对当期财务报表审计最为重要，从而构成关键审计事项。

第二节 沟通关键审计事项

第十一条 除本准则第十四条和第十五条规定的情形外，注册会

计师应当在审计报告中单设一部分，以“关键审计事项”为标题，并在该部分使用恰当的子标题逐项描述关键审计事项。关键审计事项部分的引言应当同时说明下列事项：

（一）关键审计事项是注册会计师根据职业判断，认为对当期财务报表审计最为重要的事项；

（二）关键审计事项的处理是以对财务报表整体进行审计为背景的，注册会计师对财务报表整体形成审计意见，而不对关键审计事项单独发表意见。

第十二条 如果某些事项导致注册会计师应当按照《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》的规定发表非无保留意见，注册会计师不得在审计报告的关键审计事项部分沟通该事项。

第十三条 在审计报告的关键审计事项部分逐项描述关键审计事项时，注册会计师应当分别索引至财务报表的相关披露（如有），并同时说明下列内容：

（一）该事项被认定为审计中最为重要的事项之一，因而被确定为关键审计事项的原因；

（二）该事项在审计中是如何应对的。

第十四条 除非存在下列情形之一，注册会计师应当在审计报告中逐项描述关键审计事项：

（一）法律法规禁止公开披露某事项；

（二）在极其罕见的情形下，如果合理预期在审计报告中沟通某事项造成的负面后果超过产生的公众利益方面的益处，注册会计师确定不应在审计报告中沟通该事项。如果被审计单位已公开披露与该事

项有关的信息，则本项规定不适用。

第十五条 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》的规定导致非无保留意见的事项，或者根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》的规定导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性，就其性质而言都属于关键审计事项。然而，这些事项不得在审计报告的关键审计事项部分进行描述，并且本准则第十三条至第十四条的要求不适用于这些情况。注册会计师应当按照适用的审计准则的规定报告这些事项，并在关键审计事项部分提及形成保留（否定）意见的基础部分或与持续经营有关的重大不确定性部分。

第十六条 如果注册会计师根据被审计单位和审计业务的具体情况，确定不存在需要沟通的关键审计事项，或者仅有的需要沟通的关键审计事项是本准则第十五条针对的事项，注册会计师应当在审计报告的“关键审计事项”部分对此进行说明。

第三节 与治理层的沟通

第十七条 注册会计师应当就下列事项与治理层沟通：

- （一）注册会计师确定的关键审计事项；
- （二）根据被审计单位和审计业务的具体情况，注册会计师确定不存在需要在审计报告中沟通的关键审计事项（如适用）。

第四节 审计工作底稿

第十八条 注册会计师应当在审计工作底稿中记录下列事项:

(一)注册会计师根据本准则第九条的规定确定的在执行审计工作时重点关注过的事项,以及针对每一事项,根据本准则第十条的规定是否将其确定为关键审计事项及其理由;

(二)注册会计师确定不存在需要在审计报告中沟通的关键审计事项,或者仅有的需要沟通的关键审计事项是本准则第十五条针对的事项的理由(如适用);

(三)注册会计师确定不在审计报告中沟通某项关键审计事项的理由(如适用)。

第五章 附 则

第十九条 本准则自 2017 年 1 月 1 日起施行。

附件 2:

中国注册会计师审计准则第 1501 号—— 对财务报表形成审计意见和出具审计报告

(修订, 征求意见稿)

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师对财务报表形成审计意见, 以及作为财务报表审计结果出具的审计报告的格式和内容, 制定本准则。

第二条 《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》对注册会计师在审计报告中沟通关键审计事项的责任作出规范。《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》和《中国注册会计师审计准则第 1503 号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段》规定了注册会计师在审计报告中发表非无保留意见、增加强调事项段或其他事项段时, 审计报告格式和内容的相应变化。其他审计准则也包含出具审计报告时适用的报告要求。

第三条 本准则适用于整套通用目的财务报表审计, 并建立在注册会计师执行整套通用目的财务报表审计业务的基础上。

《中国注册会计师审计准则第 1601 号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》规定了注册会计师对按照特殊

目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑。《中国注册会计师审计准则第 1603 号——对单一财务报表和财务报表特定要素审计的特殊考虑》规定了注册会计师对单一财务报表或财务报表特定要素、账户或项目审计的特殊考虑。当某一审计业务适用《中国注册会计师审计准则第 1601 号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》或《中国注册会计师审计准则第 1603 号——对单一财务报表和财务报表特定要素审计的特殊考虑》时，本准则同样适用于该业务。

第四条 本准则中的要求旨在于两个方面作出恰当平衡：一是要保持审计报告的一致性、可比性，二是要在审计报告中提供对使用者更相关的信息以增加审计报告的价值。在按照中国注册会计师审计准则执行了审计工作的情况下，注册会计师保持审计报告的一致性，将有助于使用者更容易识别已按照中国注册会计师审计准则执行的审计工作，从而增强审计报告的可信性，同时有助于使用者理解和识别发生的异常情况。

第二章 定 义

第五条 本准则所称财务报表，是指整套通用目的财务报表，包括相关附注。适用的财务报告编制基础的规定决定了财务报表的形式和内容，以及整套财务报表的构成。

第六条 通用目的财务报表，是指按照通用目的编制基础编制的

财务报表。

第七条 通用目的编制基础，是指旨在满足广大财务报表使用者共同的财务信息需求的财务报告编制基础。

第八条 审计报告，是指注册会计师根据审计准则的规定，在执行审计工作的基础上，对财务报表发表审计意见的书面文件。

第九条 无保留意见，是指当注册会计师认为财务报表在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制并实现公允反映时发表的审计意见。

第三章 目 标

第十条 注册会计师的目标是：

（一）在评价根据审计证据得出的结论的基础上，对财务报表形成审计意见；

（二）通过书面报告的形式清楚地表达审计意见。

第四章 要 求

第一节 对财务报表形成审计意见

第十一条 注册会计师应当就财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制并实现公允反映形成审计意见。

第十二条 为了形成审计意见，针对财务报表整体是否不存在由

于舞弊或错误导致的重大错报，注册会计师应当得出结论，确定是否已就此获取合理保证。

在得出结论时，注册会计师应当考虑下列方面：

（一）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，是否已获取充分、适当的审计证据；

（二）按照《中国注册会计师审计准则第1251号——评价审计过程中识别出的错报》的规定，未更正错报单独或汇总起来是否构成重大错报；

（三）本准则第十三条至第十六条要求作出的评价。

第十三条 注册会计师应当评价财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制。

在评价时，注册会计师应当考虑被审计单位会计实务的质量，包括表明管理层的判断可能出现偏向的迹象。

第十四条 注册会计师应当依据适用的财务报告编制基础特别评价下列内容：

（一）财务报表是否充分披露了选择和运用的重要会计政策；

（二）选择和运用的会计政策是否符合适用的财务报告编制基础，并适合被审计单位的具体情况；

（三）管理层作出的会计估计是否合理；

（四）财务报表列报的信息是否具有相关性、可靠性、可比性和可理解性；

(五) 财务报表是否作出充分披露,使预期使用者能够理解重大交易和事项对财务报表所传递的信息的影响;

(六) 财务报表使用的术语(包括每一财务报表的标题)是否适当。

第十五条 按照本准则第十三条和第十四条的规定作出的评价还应当包括财务报表是否实现公允反映。

在评价财务报表是否实现公允反映时,注册会计师应当考虑下列方面:

(一) 财务报表的整体列报、结构和内容是否合理;

(二) 财务报表(包括相关附注)是否公允地反映了相关交易和事项。

第十六条 注册会计师应当评价财务报表是否恰当提及或说明适用的财务报告编制基础。

第二节 审计意见的类型

第十七条 如果认为财务报表在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制并实现公允反映,注册会计师应当发表无保留意见。

第十八条 当存在下列情形之一时,注册会计师应当按照《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:

(一) 根据获取的审计证据, 得出财务报表整体存在重大错报的结论;

(二) 无法获取充分、适当的审计证据, 不能得出财务报表整体不存在重大错报的结论。

第十九条 如果财务报表没有实现公允反映, 注册会计师应当就该事项与管理层讨论, 并根据适用的财务报告编制基础的规定和该事项得到解决的情况, 决定是否有必要按照《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。

第三节 审计报告

第二十条 审计报告应当采用书面形式。

第二十一条 审计报告应当包括下列要素:

- (一) 标题;
- (二) 收件人;
- (三) 审计意见;
- (四) 形成审计意见的基础;
- (五) 管理层对财务报表的责任;
- (六) 注册会计师对财务报表审计的责任;
- (七) 按照相关要求, 履行其他报告责任 (如适用);
- (八) 注册会计师的签名和盖章;

(九) 会计师事务所的名称、地址和盖章;

(十) 报告日期。

注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》、《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》、《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的规定》的相关规定，在审计报告中对与持续经营相关的重大不确定性、关键审计事项、被审计单位年度报告中包含的除财务报表和审计报告之外的其他信息进行报告。

第二十二条 审计报告应当具有标题，统一规范为“审计报告”。

第二十三条 审计报告应当按照审计业务约定的要求载明收件人。

第二十四条 审计报告的第一部分应当包含审计意见，并以“审计意见”作为标题。

第二十五条 审计意见部分还应当包括下列方面：

(一) 指出被审计单位的名称；

(二) 说明财务报表已经审计；

(三) 指出构成整套财务报表的每一财务报表的名称；

(四) 提及财务报表附注；

(五) 指明构成整套财务报表的每一财务报表的日期或涵盖的期间。

第二十六条 如果对财务报表发表无保留意见，除非法律法规另有规定，审计意见应当使用“我们认为，财务报表在所有重大方面按

照[适用的财务报告编制基础（如企业会计准则等）]编制，公允反映了[……]”的措辞。

第二十七条 如果在审计意见中提及的适用的财务报告编制基础是国际财务报告准则、国际公共部门会计准则或者其他国家或地区的财务报告准则，注册会计师应当在审计意见部分指明国际财务报告准则、国际公共部门会计准则，或者财务报告编制基础所属的国家或地区。

第二十八条 审计报告应当包含标题为“形成审计意见的基础”的部分。该部分应当紧接在审计意见部分之后，并包括下列方面：

（一）说明注册会计师按照审计准则的规定执行了审计工作；

（二）提及审计报告中用于描述审计准则规定的注册会计师责任的部分；

（三）声明注册会计师按照与审计相关的职业道德要求独立于被审计单位，并按照这些要求履行了职业道德方面的其他责任。声明中应当指明适用的职业道德要求，如中国注册会计师职业道德守则；

（四）说明注册会计师是否相信获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

第二十九条 审计报告应当包含标题为“管理层对财务报表的责任”的部分。审计报告中应当使用特定国家或地区法律框架中的恰当术语，而不必限定为“管理层”。在某些国家或地区，恰当的术语可能是“治理层”。

第三十条 管理层对财务报表的责任部分应当说明管理层负责

下列方面：

（一）按照适用的财务报告编制基础编制财务报表，使其实现公允反映，并设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报；

（二）评估被审计单位的持续经营能力和使用持续经营假设是否适当，并披露与持续经营相关的事项（如适用）。对该评估责任的说明应当包括描述在何种情况下使用持续经营假设是适当的。

第三十一条 当对财务报告过程负有监督责任的人员与履行上述第三十条所述责任的人员不同时，管理层对财务报表的责任部分还应当提及对财务报告过程负有监督责任的人员。此时，该部分的标题还应当提及“治理层”或者特定国家或地区法律框架中的恰当术语。

第三十二条 审计报告应当包含标题为“注册会计师对财务报表审计的责任”的部分。

第三十三条 注册会计师对财务报表审计的责任部分应当包括下列内容：

（一）说明注册会计师的目标是对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，并出具包含审计意见的审计报告；

（二）说明合理保证是高水平的保证，但并不能保证按照审计准则执行审计在某一重大错报存在时总能发现；

（三）说明错报可能由于舞弊或错误导致。

在说明错报可能由于舞弊或错误导致时，注册会计师应当从下列

两种做法中选取一种：

（一）描述如果合理预期错报单独或汇总起来可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，则错报是重大的；

（二）根据适用的财务报告编制基础，提供关于重要性的定义或描述。

第三十四条 注册会计师对财务报表审计的责任部分还应当包括下列内容：

（一）说明在按照审计准则执行审计工作的过程中，注册会计师运用职业判断，并保持职业怀疑；

（二）通过说明注册会计师的责任，对审计工作进行描述。这些责任包括：

1.识别和评估由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险，对这些风险有针对性地设计和实施审计程序，获取充分、适当的审计证据，作为发表审计意见的基础。由于舞弊可能涉及串通、伪造、故意遗漏、虚假陈述或凌驾于内部控制之上，未能发现由于舞弊导致的重大错报的风险高于未能发现由于错误导致的重大错报的风险。

2.了解与审计相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。当注册会计师有责任在财务报表审计的同时对内部控制的有效性发表意见时，应当略去上述“目的并非对内部控制的有效性发表意见”的表述。

3.评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计及相关披露的合理性。

4.对管理层使用持续经营假设的恰当性得出结论。同时，基于所获取的审计证据，对是否存在与特定事项或情况相关的重大不确定性，从而可能导致对被审计单位的持续经营能力产生重大疑虑得出结论。如果注册会计师得出结论认为存在重大不确定性，审计准则要求注册会计师在审计报告中提请报表使用者注意财务报表中的相关披露；如果披露不充分，注册会计师应当发表非无保留意见。注册会计师的结论基于审计报告日可获得的信息。然而，未来的事项或情况可能导致被审计单位不能持续经营。

5.评价财务报表的总体列报、结构和内容（包括披露），并评价财务报表是否公允反映相关交易和事项。

（三）当《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》适用时，通过说明下列事项，进一步描述注册会计师在集团审计业务中的责任：

1.注册会计师的责任是就集团中实体或业务活动的财务信息获取充分、适当的审计证据，以对集团财务报表发表审计意见；

2.注册会计师负责指导、监督和执行集团审计；

3.注册会计师对审计意见承担全部责任。

第三十五条 注册会计师对财务报表审计的责任部分还应当包括下列内容：

（一）说明注册会计师与治理层就计划的审计范围、时间安排和重大审计发现等进行沟通，包括沟通注册会计师在审计中识别的值得关注的内部控制缺陷；

（二）对于上市实体财务报表审计，指出注册会计师就遵守关于独立性的相关职业道德要求向治理层提供声明，并与治理层沟通可能被合理认为影响注册会计师独立性的所有关系和其他事项，以及相关的防范措施（如适用）；

（三）对于上市实体财务报表审计，以及决定按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》的规定沟通关键审计事项的其他情况，说明注册会计师从与治理层沟通的事项中确定哪些事项对当期财务报表审计最为重要，因而构成关键审计事项。注册会计师在审计报告中描述这些事项，除非法律法规不允许公开披露这些事项，或在极其罕见的情形下，注册会计师合理预期在审计报告中沟通某事项造成的负面后果超过产生的公众利益方面的益处，因而确定不应在审计报告中沟通该事项。

第三十六条 除审计准则规定的注册会计师责任外，如果注册会计师在对财务报表出具的审计报告中履行其他报告责任，应当在审计报告中将其单独作为一部分，并以“对其他法律和监管要求的报告”为标题，或使用适合于该部分内容的其他标题，除非其他报告责任与审计准则所要求的报告责任涉及相同的主题。如果涉及相同的主题，其他报告责任可以在审计准则所要求的同一报告要素部分列示。

第三十七条 如果将其他报告责任在审计准则要求的同一报告要素部分列示，审计报告应当清楚区分其他报告责任和审计准则要求的报告责任。

第三十八条 如果审计报告为其他报告责任单设一部分，本准则

第二十条至第三十五条的要求应当置于“对财务报表审计的报告”标题下；“对其他法律和监管要求的报告”部分置于“对财务报表审计的报告”部分之后。

第三十九条 项目合伙人的姓名应当包含在对上市实体整套通用目的财务报表出具的审计报告中。

第四十条 审计报告应当由注册会计师签名和盖章。

第四十一条 审计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。

第四十二条 审计报告应当注明报告日期。审计报告日不应早于注册会计师获取充分、适当的审计证据，并在此基础上对财务报表形成审计意见的日期。

在确定审计报告日时，注册会计师应当确信已获取下列两方面的审计证据：

（一）构成整套财务报表的所有报表（包括相关附注）已编制完成；

（二）被审计单位的董事会、管理层或类似机构已经认可其对财务报表负责。

第四十三条 注册会计师在按照中国注册会计师审计准则执行审计工作时，还可能同时被要求按照其他国家或地区审计准则执行审计工作。在这种情况下，审计报告除了提及中国注册会计师审计准则外，还可能同时提及其他国家或地区审计准则。只有在同时符合下列条件时，注册会计师才应当同时提及：

(一)其他国家或地区审计准则与中国注册会计师审计准则不存在冲突,即不会导致注册会计师形成不同的审计意见,也不会导致在中国注册会计师审计准则要求增加强调事项段或其他事项段的情形下其他国家或地区的审计准则不要求增加;

(二)如果使用其他国家或地区审计准则规定的结构和措辞,审计报告至少应当包括本准则第二十一条规定的要素,并且指明其他国家或地区审计准则。

第四十四条 如果审计报告同时提及中国注册会计师审计准则和其他国家或地区审计准则,审计报告应当指明审计准则所属的国家或地区。

第四节 与财务报表一同列报的补充信息

第四十五条 如果被审计单位将适用的财务报告编制基础没有要求的补充信息与已审计财务报表一同列报,注册会计师应当根据职业判断,评价补充信息是否由于其性质和列报方式而构成财务报表的必要组成部分。如果补充信息构成财务报表的必要组成部分,应当将其涵盖在审计意见中。

第四十六条 如果认为适用的财务报告编制基础没有要求的补充信息不构成已审计财务报表的必要组成部分,注册会计师应当评价这些补充信息的列报方式是否充分、清楚地使其与已审计财务报表相区分。如果未能充分、清楚地区分,注册会计师应当要求管理层改变未

审计的补充信息的列报方式。如果管理层拒绝改变，注册会计师应当标明未审计的补充信息，并在审计报告中说明补充信息未审计。

第五章 附 则

第四十七条 本准则自 2017 年 1 月 1 日起施行。

附录：

审计报告参考格式

参考格式 1：对上市实体财务报表出具的审计报告。

参考格式 2：对上市实体合并财务报表出具的审计报告。

参考格式 1：对上市实体财务报表出具的审计报告

背景信息：

1.对上市实体整套财务报表进行审计。该审计不属于集团审计（即不适用《中国注册会计师审计准则第1401号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；

2.管理层按照企业会计准则编制财务报表；

3.审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第1111号——就审计业务约定条款达成一致意见》关于管理层对财务报表责任的描述；

4.基于获取的审计证据，注册会计师认为发表无保留意见是恰当的；

5.适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；

6.基于获取的审计证据，根据《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》，注册会计师认为可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的相关事项或情况不存在重大不确定性；

7.已按照《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中

沟通关键审计事项》就关键审计事项进行了沟通；

8.负责监督财务报表的人员与负责编制财务报表的人员不同；

9.除财务报表审计外，按照法律法规的要求，注册会计师负有其他报告责任，且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责任。

审计报告

ABC股份有限公司全体股东：

一、对财务报表审计的报告

（一）审计意见

我们审计了 ABC 股份有限公司（以下简称公司）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、现金流量表、所有者权益变动表以及财务报表附注。

我们认为，后附的财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

（二）形成审计意见的基础

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于公司，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

（三）关键审计事项

关键审计事项是根据我们的职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项。这些事项是在对财务报表整体进行审计并形成意见的背景下进行处理的，我们不对这些事项提供单独的意见。

[按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》的规定描述每一关键审计事项。]

（四）管理层和治理层对财务报表的责任

管理层负责按照企业会计准则的规定编制财务报表，使其实现公允反映，并设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

在编制财务报表时，管理层负责评估公司的持续经营能力，披露与持续经营相关的事项（如适用），并运用持续经营假设，除非管理层计划清算公司、停止营运或别无其他现实的选择。

治理层负责监督公司的财务报告过程。

（五）注册会计师对财务报表审计的责任

我们的目标是对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，并出具包含审计意见的审计报告。合理保证是高水平的保证，但并不能保证按照审计准则执行的审计在某一重大错报存在时总能发现。错报可能由舞弊或错误所导致，如果合理预期错报单独或汇总起来可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，则错报是重大的。

在按照审计准则执行审计的过程中，我们运用了职业判断，保持

了职业怀疑。我们同时：

(1) 识别和评估由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险；对这些风险有针对性地设计和实施审计程序；获取充分、适当的审计证据，作为发表审计意见的基础。由于舞弊可能涉及串通、伪造、故意遗漏、虚假陈述或凌驾于内部控制之上，未能发现由于舞弊导致的重大错报的风险高于未能发现由于错误导致的重大错报的风险。

(2) 了解与审计相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。

(3) 评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计及相关披露的合理性。

(4) 对管理层使用持续经营假设的恰当性得出结论。同时，基于所获取的审计证据，对是否存在与事项或情况相关的重大不确定性，从而可能导致对公司的持续经营能力产生重大疑虑得出结论。如果我们得出结论认为存在重大不确定性，审计准则要求我们在审计报告中提请报告使用者注意财务报表中的相关披露；如果披露不充分，我们应当发表非无保留意见。我们的结论基于审计报告日可获得的信息。然而，未来的事项或情况可能导致公司不能持续经营。

(5) 评价财务报表的总体列报、结构和内容（包括披露），并评价财务报表是否公允反映交易和事项。

除其他事项外，我们与治理层就计划的审计范围、时间安排和重大审计发现（包括我们在审计中识别的值得关注的内部控制缺陷）进行沟通。

我们还就遵守关于独立性的相关职业道德要求向治理层提供声明，并就可能被合理认为影响我们独立性的所有关系和其他事项，以及相关的防范措施（如适用）与治理层进行沟通。

从与治理层沟通的事项中，我们确定哪些事项对当期财务报表审计最为重要，因而构成关键审计事项。我们在审计报告中描述这些事项，除非法律法规不允许公开披露这些事项，或在极其罕见的情形下，如果合理预期在审计报告中沟通某事项造成的负面后果超过产生的公众利益方面的益处，我们确定不应在审计报告中沟通该事项。

二、对其他法律和监管要求的报告

[本部分的格式和内容，取决于法律法规对其他报告责任的性质的规定。法律法规规范的事项（其他报告责任）应当在本部分处理，除非那些其他报告责任与审计准则所要求的报告责任涉及相同的主题。如果涉及相同的主题，其他报告责任可以在审计准则所要求的同一报告要素部分中列示。当其他报告责任和审计准则规定的报告责任涉及同一主题，并且审计报告中的措辞能够将其他报告责任与审计准则规定的责任予以清楚地区分（如差异存在）时，允许将两者合并列示（即包含在对财务报表审计的报告部分中，并使用适当的副标题）。]

负责审计并出具审计报告的项目合伙人是[姓名]。

××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)

二〇×二年×月×日

中国××市

参考格式 2：对上市实体合并财务报表出具的审计报告

背景信息：

1.对上市实体整套合并财务报表进行审计。该审计属于集团审计（即适用《中国注册会计师审计准则第 1401号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；

2.管理层按照企业会计准则编制合并财务报表；

3.审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第1111号——就审计业务约定条款达成一致意见》关于管理层对合并财务报表责任的描述；

4.基于获取的审计证据，注册会计师认为发表无保留意见是恰当的；

5.适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；

6.基于获取的审计证据，根据《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》，注册会计师认为可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的相关事项或情况不存在重大不确定性；

7.已按照《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》就关键审计事项进行了沟通；

8.负责监督合并财务报表的人员与负责编制合并财务报表的人员不同；

9.除合并财务报表审计外，按照法律法规的要求，注册会计师负有其他报告责任，且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责任。

审计报告

ABC股份有限公司全体股东：

一、对合并财务报表审计的报告

（一）审计意见

我们审计了 ABC 股份有限公司及其子公司（以下简称集团）合并财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的合并资产负债表，20×1 年度的合并利润表、合并现金流量表、合并股东权益变动表以及合并财务报表附注。

我们认为，后附的合并财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了集团 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

（二）形成审计意见的基础

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对合并财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于集团，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

（三）关键审计事项

关键审计事项是根据我们的职业判断，认为对本期合并财务报表审计最为重要的事项。这些事项是在对合并财务报表整体进行审计并

形成意见的背景下进行处理的，我们不对这些事项提供单独的意见。

[按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》的规定描述每一关键审计事项。]

（四）管理层和治理层对合并财务报表的责任

管理层负责按照企业会计准则的规定编制合并财务报表，使其实现公允反映，并设计、执行和维护必要的内部控制，以使合并财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

在编制合并财务报表时，管理层负责评估集团的持续经营能力，披露与持续经营相关的事项（如适用），并运用持续经营假设，除非管理层计划清算集团、停止营运或别无其他现实的选择。

治理层负责监督集团的财务报告过程。

（五）注册会计师对合并财务报表审计的责任

我们的目标是对合并财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，并出具包含审计意见的审计报告。合理保证是高水平的保证，但并不能保证按照审计准则执行的审计在某一重大错报存在时总能发现。错报可能由舞弊或错误所导致，如果合理预期错报单独或汇总起来可能影响财务报表使用者依据合并财务报表作出的经济决策，则错报是重大的。

在按照审计准则执行审计的过程中，我们运用了职业判断，保持了职业怀疑。我们同时：

（1）识别和评估由于舞弊或错误导致的合并财务报表重大错报风险；对这些风险有针对性地设计和实施审计程序；获取充分、适当

的审计证据，作为发表审计意见的基础。由于舞弊可能涉及串通、伪造、故意遗漏、虚假陈述或凌驾于内部控制之上，未能发现由于舞弊导致的重大错报的风险高于未能发现由于错误导致的重大错报的风险。

(2) 了解与审计相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。

(3) 评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计及相关披露的合理性。

(4) 对管理层使用持续经营假设的恰当性得出结论。同时，基于所获取的审计证据，对是否存在与事项或情况相关的重大不确定性，从而可能导致对集团的持续经营能力产生重大疑虑得出结论。如果我们得出结论认为存在重大不确定性，审计准则要求我们在审计报告中提请报告使用者注意合并财务报表中的相关披露；如果披露不充分，我们应当发表非无保留意见。我们的结论基于审计报告日可获得的信息。然而，未来的事项或情况可能导致集团不能持续经营。

(5) 评价合并财务报表的总体列报、结构和内容（包括披露），并评价合并财务报表是否公允反映交易和事项。

(6) 就集团中实体或业务活动的财务信息获取充分、适当的审计证据，以对合并财务报表发表意见。我们负责指导、监督和执行集团审计。我们对审计意见承担全部责任。

除其他事项外，我们与治理层就计划的审计范围、时间安排和重大审计发现（包括我们在审计中识别的值得关注的内部控制缺陷）进

行沟通。

我们还就遵守关于独立性的相关职业道德要求向治理层提供声明，并就可能被合理认为影响我们独立性的所有关系和其他事项，以及相关的防范措施（如适用）与治理层进行沟通。

从与治理层沟通的事项中，我们确定哪些事项对当期合并财务报表审计最为重要，因而构成关键审计事项。我们在审计报告中描述这些事项，除非法律法规不允许公开披露这些事项，或在极其罕见的情形下，如果合理预期在审计报告中沟通某事项造成的负面后果超过产生的公众利益方面的益处，我们确定不应在审计报告中沟通该事项。

二、对其他法律和监管要求的报告

[本部分的格式和内容，取决于法律法规对其他报告责任的性质的规定。法律法规规范的事项（其他报告责任）应当在本部分处理，除非那些其他报告责任与审计准则所要求的报告责任涉及相同的主题。如果涉及相同的主题，其他报告责任可以在审计准则所要求的同一报告要素部分中列示。当其他报告责任和审计准则规定的报告责任涉及同一主题，并且审计报告中的措辞能够将其他报告责任与审计准则规定的责任予以清楚地区分（如差异存在）时，允许将两者合并列示（即包含在对合并财务报表审计的报告部分中，并使用适当的副标题）。]

负责审计并出具审计报告的项目合伙人是[姓名]。

××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

附件 3:

中国注册会计师审计准则第 1324 号

——持续经营

(修订, 征求意见稿)

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师在财务报表审计中与持续经营相关的责任以及对审计报告的影响, 制定本准则。

第二条 在持续经营假设下, 财务报表是基于被审计单位持续经营并在可预见的将来继续经营下去的假设编制的。

通用目的财务报表是运用持续经营假设编制的, 除非管理层计划清算被审计单位、停止营运或别无其他现实的选择。特殊目的财务报表可以根据需要按照(或不按照)与持续经营假设相关的财务报告编制基础编制(例如, 在特定国家或地区, 持续经营假设与某些按照计税核算基础编制的财务报表无关)。

如果运用持续经营假设是适当的, 则被审计单位对其资产和负债的记录是建立在正常经营过程中能够变现资产、清偿债务的基础上的。

第三条 某些财务报告编制基础(如我国企业会计准则)明确要求管理层对被审计单位持续经营能力作出专门评估, 并规定了与此相关的需要考虑的事项和作出的披露。相关法律法规还可能对管理层评

估持续经营能力的责任和相关财务报表披露作出具体规定。

第四条 其他财务报告编制基础可能没有明确要求管理层对持续经营能力作出专门评估。然而，如本准则第二条所述，由于持续经营假设是编制财务报表的基本原则，即使其他财务报告编制基础没有对此作出明确规定，管理层也需要在编制财务报表时评估持续经营能力。

第五条 管理层对持续经营能力的评估涉及在特定时点对事项或情况的未来结果作出判断，这些事项或情况的未来结果具有固有不确定性。下列因素与管理层的判断相关：

（一）某一事项或情况或其结果出现的时点距离管理层作出评估的时点越远，与事项或情况的结果相关的不确定性程度将显著增加。因此，明确要求管理层对持续经营能力作出评估的大多数财务报告编制基础规定了管理层应当考虑所有可获得信息的期间；

（二）被审计单位的规模和复杂程度、经营活动的性质和状况以及被审计单位受外部因素影响的程度，将影响对事项或情况的结果作出的判断；

（三）对未来的所有判断都以作出判断时可获得的信息为基础。管理层作出的判断在当时情况下可能是合理的，但之后发生的事项可能导致事项或情况的结果与作出的判断不一致。

第六条 注册会计师的责任是，就管理层在编制财务报表时运用持续经营假设的适当性获取充分、适当的审计证据并得出结论，并根据获取的审计证据就是否存在与被审计单位持续经营能力相关的重大不确定性得出结论。

即使编制财务报表时采用的财务报告编制基础没有明确要求管

理层对持续经营能力作出专门评估，注册会计师的这种责任仍然存在。

第七条 如果存在可能导致被审计单位不再持续经营的未来事项或情况，审计的固有限制对注册会计师发现重大错报能力的潜在影响会加大。注册会计师不能对这些未来事项或情况作出预测。相应地，注册会计师未在审计报告中提及与被审计单位持续经营能力相关的重大不确定性，不能被视为对被审计单位持续经营能力的保证。

第二章 目 标

第八条 注册会计师的目标是：

（一）就管理层编制财务报表时运用持续经营假设的适当性，获取充分、适当的审计证据，并得出结论；

（二）根据获取的审计证据，就是否存在与可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况相关的重大不确定性得出结论；

（三）按照本准则的规定出具审计报告。

第三章 要 求

第一节 风险评估程序和相关活动

第九条 在按照《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》的规定实施风险

评估程序时，注册会计师应当考虑是否存在可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况。在进行考虑时，注册会计师应当确定管理层是否已对被审计单位持续经营能力作出初步评估。

如果管理层已对持续经营能力作出初步评估，注册会计师应当与管理层进行讨论，并确定管理层是否已识别出单独或汇总起来可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况。如果管理层已识别出这些事项或情况，注册会计师应当与其讨论应对计划。

如果管理层未对持续经营能力作出初步评估，注册会计师应当与管理层讨论其拟运用持续经营假设的基础，询问管理层是否存在单独或汇总起来可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况。

第十条 针对有关可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况的审计证据，注册会计师应当在整个审计过程中保持警觉。

第二节 评价管理层的评估

第十一条 注册会计师应当评价管理层对被审计单位持续经营能力作出的评估。

第十二条 在评价管理层对被审计单位持续经营能力作出的评估时，注册会计师的评价期间应当与管理层按照适用的财务报告编制基础或法律法规（如果法律法规要求的期间更长）的规定作出评估的涵盖期间相同。

如果管理层评估持续经营能力涵盖的期间短于自财务报表日起

的十二个月，注册会计师应当提请管理层将其至少延长至自财务报表日起的十二个月。

第十三条 在评价管理层作出的评估时，注册会计师应当考虑该评估是否已包括注册会计师在审计过程中注意到的所有相关信息。

第三节 询问超出管理层评估期间的事项或情况

第十四条 注册会计师应当询问管理层是否知悉超出评估期间的、可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况。

第四节 识别出事项或情况时实施追加的审计程序

第十五条 如果识别出可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，注册会计师应当通过实施追加的审计程序（包括考虑缓解因素），获取充分、适当的审计证据，以确定是否存在与可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况相关的重大不确定性。

这些程序应当包括：

（一）如果管理层尚未对被审计单位持续经营能力作出评估，提请其进行评估；

（二）评价管理层与持续经营能力评估相关的未来应对计划，这些计划的结果是否可能改善目前的状况，以及管理层的计划对于具体情况是否可行；

（三）如果被审计单位已编制现金流量预测，且对预测的分析是

评价管理层未来应对计划时所考虑的事项或情况的未来结果的重要因素，评价用于编制预测的基础数据的可靠性，并确定预测所基于的假设是否具有充分的支持；

（四）考虑自管理层作出评估后是否存在其他可获得的事实或信息；

（五）要求管理层和治理层（如适用）提供有关未来应对计划及其可行性的书面声明。

第五节 审计结论

第十六条 注册会计师应当评价是否就管理层编制财务报表时运用持续经营假设的适当性获取了充分、适当的审计证据，并就运用持续经营假设的适当性得出结论。

第十七条 注册会计师应当根据获取的审计证据，运用职业判断，确定是否存在与事项或情况相关的重大不确定性，且这些事项或情况单独或汇总起来可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑。

如果注册会计师根据职业判断认为，鉴于不确定性潜在影响的重要程度和发生的可能性，为了使财务报表实现公允反映，有必要适当披露该不确定性的性质和影响，则表明存在重大不确定性。

第十八条 如果认为运用持续经营假设适合具体情况，但存在重大不确定性，注册会计师应当确定：

（一）财务报表是否已充分披露可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况，以及管理层针对这些事项或情况的应对计

划；

(二)财务报表是否已清楚披露存在与可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况相关的重大不确定性，并由此导致被审计单位可能无法在正常的经营过程中变现资产和清偿债务。

第十九条 如果已识别出可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，但根据获取的审计证据，注册会计师认为不存在重大不确定性，则注册会计师应当根据适用的财务报告编制基础的规定，评价财务报表是否对这些事项或情况作出充分披露。

第六节 对审计报告的影响

第二十条 如果财务报表已按照持续经营假设编制，但根据判断认为管理层在财务报表中运用持续经营假设是不适当的，注册会计师应当发表否定意见。

第二十一条 如果运用持续经营假设是适当的，但存在重大不确定性，且财务报表对重大不确定性已作出充分披露，注册会计师应当发表无保留意见，并在审计报告中增加以“与持续经营相关的重大不确定性”为标题的单独部分，以：

(一)提醒财务报表使用者关注财务报表附注中对本准则第十八条所述事项的披露；

(二)说明这些事项或情况表明存在可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性，并说明该事项并不影响发表的审计意见。

第二十二条 如果运用持续经营假设是适当的，但存在重大不确

定性，且财务报表对重大不确定性未作出充分披露，注册会计师应当按照《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，恰当发表保留意见或否定意见。

注册会计师应当在审计报告形成保留（否定）意见的基础部分说明，存在可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性，但财务报表未充分披露该事项。

第二十三条 如果运用持续经营假设是适当的，但存在重大不确定性，且管理层不愿按照注册会计师的要求作出评估或延长评估期间，注册会计师应当考虑这一情况对审计报告的影响。

第七节 与治理层沟通

第二十四条 注册会计师应当与治理层就识别出的可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况进行沟通，除非治理层全部成员参与管理被审计单位。

与治理层的沟通应当包括下列方面：

- （一）这些事项或情况是否构成重大不确定性；
- （二）管理层在编制财务报表时运用持续经营假设是否适当；
- （三）财务报表中的相关披露是否充分；
- （四）对审计报告的影响（如适用）。

第八节 严重拖延对财务报表的批准

第二十五条 如果管理层或治理层在财务报表日后严重拖延对财务报表的批准，注册会计师应当询问拖延的原因。如果认为拖延可能涉及与持续经营评估相关的事项或情况，注册会计师应当实施本准则第十五条所述的有必要实施的追加的审计程序，并考虑本准则第十七条所述的存在重大不确定性对审计结论的影响。

第四章 附 则

第二十六条 本准则自 2017 年 1 月 1 日起施行。

附录：

与持续经营相关的审计报告的参考格式

参考格式 1：当注册会计师确定存在重大不确定性，且财务报表已作出充分披露时，出具无保留意见的审计报告。

参考格式 2：当注册会计师确定存在重大不确定性，且财务报表由于未作出充分披露而存在重大错报时，出具保留意见的审计报告。

参考格式 3：当注册会计师确定存在重大不确定性，但财务报表遗漏了与重大不确定性相关的必要披露时，出具否定意见的审计报告。

参考格式 1：当注册会计师确定存在重大不确定性，且财务报表已作出充分披露时，出具无保留意见的审计报告

背景信息：

1. 对上市实体整套财务报表进行审计。该审计不属于集团审计（即不适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；

2. 管理层按照企业会计准则编制财务报表；

3. 审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》关于管理层对财务报表责任的描述；

4. 基于获取的审计证据，注册会计师认为发表无保留意见是恰当的；

5. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；

6. 基于获取的审计证据，注册会计师认为存在与可能导致对被

审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况相关的重大不确定性，财务报表对该重大不确定性已作出充分披露；

7. 已按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》就关键审计事项进行了沟通；

8. 负责监督财务报表的人员与负责编制财务报表的人员不同；

9. 除财务报表审计外，按照法律法规的要求，注册会计师负有其他报告责任，且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责任。

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

一、对财务报表审计的报告

（一）审计意见

我们审计了 ABC 股份有限公司（以下简称公司）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、现金流量表、股东权益变动表以及财务报表附注。

我们认为，后附的财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

（二）形成审计意见的基础

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于公司，并履行了其他道德方面的责任。我们相信，我们获取的审计

证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

（三）与持续经营相关的重大不确定性

我们提醒财务报表使用者关注财务报表附注 X，该附注表明在截至 20X1 年 12 月 31 日的会计年度，公司发生净亏损 X 元，且在 20X1 年 12 月 31 日，公司流动负债高于资产总额 X 元。如财务报表附注 X 所述，这些事项或情况，连同附注 X 所示的其他事项，表明存在可能导致对公司持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性。该事项不影响已发表的审计意见。

（四）关键审计事项

关键审计事项是根据我们的职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项。这些事项是在对财务报表整体进行审计并形成意见的背景下进行处理的，我们不对这些事项提供单独的意见。除“与持续经营相关的重大不确定性”部分所描述的事项外，我们确定下列事项是需要在审计报告中沟通的关键审计事项。

[按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》的规定描述每一关键审计事项。]

（五）管理层和治理层对财务报表的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

（六）注册会计师对财务报表审计的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准

则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

二、对其他法律和监管要求的报告

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

负责审计并出具审计报告的项目合伙人是[姓名]。

××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

参考格式 2：当注册会计师确定存在重大不确定性，且财务报表由于未作出充分披露而存在重大错报时，出具保留意见的审计报告

背景信息：

1. 对上市实体整套财务报表进行审计。该审计不属于集团审计（即不适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；

2. 管理层按照企业会计准则编制财务报表；

3. 审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》关于管理层对财务报表责任的描述；

4. 基于获取的审计证据，注册会计师认为存在与可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况相关的重大不确定性。财务报表附注 X 讨论了融资协议的规模、到期日和总安排，但财务报表未讨论其影响以及再融资的可获得性，也未将该情况界定为重大不确定性；

5. 财务报表由于未充分披露重大不确定性而存在重大错报。注册会计师认为未充分披露对财务报表的影响重大但不具有广泛性，因此发表保留意见；

6. 已按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》就关键审计事项进行了沟通；

7. 负责监督财务报表的人员与负责编制财务报表的人员不同；

8. 除财务报表审计外，按照法律法规的要求，注册会计师负有其他报告责任，且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责任。

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

一、对财务报表审计的报告

（一）保留意见

我们审计了ABC股份有限公司（以下简称公司）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、现金流量表、股东权益变动表以及财务报表附注。

我们认为，除“形成保留意见的基础”部分所述的对相关信息披露不完整的事项外，后附的财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了公司20×1年12月31日的财务状况以及20×1年度的经营成果和现金流量。

（二）形成保留意见的基础

如财务报表附注 X 所述，公司融资协议期满，且未偿付余额将于20X2年3月19日到期。公司未能重新商定协议或获取替代性融资。这种情况表明存在可能导致对公司持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性。财务报表对这一事项并未作出充分披露。

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于公司，并履行了其他道德方面的责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表保留意见提供了基础。

（三）关键审计事项

关键审计事项是根据我们的职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项。这些事项是在对财务报表整体进行审计并形成意见的背景下进行处理的，我们不对这些事项提供单独的意见。除“形成保留意见的基础”部分所述事项外，我们确定下列事项是需要审计报告沟通的关键审计事项。

[按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》的规定描述每一关键审计事项。]

（四）管理层和治理层对财务报表的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

（五）注册会计师对财务报表审计的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

二、对其他法律和监管要求的报告

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

负责审计并出具审计报告的项目合伙人是[姓名]。

××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

参考格式 3：当注册会计师确定存在重大不确定性，但财务报表遗漏了与重大不确定性相关的必要披露时，出具否定意见的审计报告

背景信息：

1. 对非上市实体整套财务报表进行审计。该审计不属于集团审计（即不适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；

2. 管理层按照企业会计准则编制财务报表；

3. 审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》关于管理层对财务报表责任的描述；

4. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；

5. 基于获取的审计证据，注册会计师认为存在与可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况相关的重大不确定性，且该公司正考虑申请破产。财务报表遗漏了与重大不确定性相关的必要披露。该漏报对财务报表的影响重大且具有广泛性，因此发表否定意见；

6. 注册会计师未被要求，并且也决定不沟通关键审计事项；

7. 负责监督财务报表的人员与负责编制财务报表的人员不同；

8. 除财务报表审计外，按照法律法规的要求，注册会计师负有其他报告责任，且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责任。

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

一、对财务报表审计的报告

（一）否定意见

我们审计了 ABC 股份有限公司（以下简称公司）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、现金流量表、股东权益变动表以及财务报表附注。

我们认为，由于“形成否定意见的基础”部分所述的对信息的遗漏这一事项，后附的财务报表没有在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，未能公允反映公司 20X1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20X1 年度的经营成果和现金流量。

（二）形成否定意见的基础

公司融资协议期满，且未偿付余额于 20X1 年 12 月 31 日到期。公司未能重新商定协议或获取替代性融资，正考虑申请破产。这种情况表明存在可能导致对公司持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性。财务报表对这一事项并未作出充分披露。

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于公司，并履行了其他道德方面的责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表否定意见提供了基础。

（三）管理层和治理层对财务报表的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准

则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

(四) 注册会计师对财务报表审计的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

二、对其他法律和监管要求的报告

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

负责审计并出具审计报告的项目合伙人是[姓名]。

××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

附件 4:

中国注册会计师审计准则第 1151 号

——与治理层的沟通

(修订, 征求意见稿)

第一章 总 则

第一条 为了明确注册会计师在财务报表审计中与治理层沟通的责任, 制定本准则。

第二条 本准则适用于各种治理结构和规模的被审计单位的财务报表审计, 并针对治理层全部成员参与管理的情形以及上市实体提出了特殊考虑。本准则并不规范注册会计师与管理层或所有者的沟通, 除非他们同时履行治理职责。

第三条 本准则是针对财务报表审计制定的, 但对于其他历史财务信息审计, 如果治理层对其他历史财务信息的编制负有监督责任, 注册会计师可以根据具体情况遵守本准则的相关规定。

第四条 考虑到有效的双向沟通在财务报表审计中的重要性, 本准则为注册会计师与治理层的沟通提供了一个基础框架, 并明确了应当与其沟通的一些具体事项。

作为对本准则沟通要求的补充, 本准则附录列示的其他审计准则对需要沟通的补充事项作出了规定。此外, 《中国注册会计师审计准则第 1152 号——向治理层和管理层通报内部控制缺陷》针对注册会

计师向治理层通报在审计过程中识别出的值得关注的内部控制缺陷，提出了具体要求。

法律法规、业务约定或其他规定可能要求沟通本准则或其他审计准则没有规定的其他事项，本准则并不禁止注册会计师就此与治理层沟通。

第五条 本准则主要规范注册会计师向治理层的沟通。但是，有效的双向沟通十分重要，这有助于：

（一）注册会计师和治理层了解与审计相关的背景事项，并建立建设性的工作关系，在建立这种关系时，注册会计师需要保持独立性和客观性；

（二）注册会计师向治理层获取与审计相关的信息，例如，治理层可以帮助注册会计师了解被审计单位及其环境，确定审计证据的适当来源，以及提供有关具体交易或事项的信息；

（三）治理层履行其对财务报告过程的监督责任，从而降低财务报表重大错报风险。

第六条 注册会计师有责任与治理层沟通本准则要求的事项，管理层也有责任与治理层沟通有关治理的事项，但注册会计师的沟通并不减轻管理层的这种责任。同样，管理层与治理层就注册会计师需要沟通的事项进行的沟通，也不减轻注册会计师沟通这些事项的责任。但是，管理层就这些事项进行的沟通可能会影响注册会计师与治理层沟通的形式或时间安排。

第七条 清晰地沟通审计准则要求的具体事项是每项审计业务的必要组成部分。但是，审计准则并不要求注册会计师专门实施程序，以识别与治理层沟通的任何其他事项。

第八条 法律法规可能限制注册会计师就某些事项与治理层沟通。例如，法律法规可能明确禁止某些沟通或其他行为，以避免妨碍有关机关调查实际发生的或涉嫌的非法行为。

在某些情形下，注册会计师的保密义务与沟通义务之间的潜在冲突可能十分复杂，此时注册会计师可以考虑获取法律咨询意见。

第二章 定 义

第九条 治理层，是指对被审计单位战略方向以及管理层履行经营管理责任负有监督责任的人员或组织。治理层的责任包括对财务报告过程的监督。在某些被审计单位，治理层可能包括管理层成员。

第十条 管理层，是指对被审计单位经营活动的执行负有管理责任的人员。在某些被审计单位，管理层包括部分或全部的治理层成员。

第三章 目 标

第十一条 注册会计师的目标是：

（一）就注册会计师与财务报表审计相关的责任、计划的审计范围和时间安排的总体情况，与治理层进行清晰的沟通；

（二）向治理层获取与审计相关的信息；

（三）及时向治理层通报审计中发现的与治理层对财务报告过程的监督责任相关的重大事项；

（四）推动注册会计师和治理层之间有效的双向沟通。

第四章 要 求

第一节 沟通的对象

第十二条 注册会计师应当确定与被审计单位治理结构中的哪些适当人员进行沟通。

第十三条 如果注册会计师与治理层的下设组织（如审计委员会）或个人沟通，应当确定是否还需要与治理层整体进行沟通。

第十四条 在某些情况下，治理层全部成员参与管理被审计单位，例如，在一家小企业中，仅有的一名业主管理该企业，并且没有其他人负有治理责任。此时，如果就本准则第十七条第（三）项要求沟通的事项已与负有管理责任的人员沟通，且这些人员同时负有治理责任，注册会计师无需就这些事项再次与负有治理责任的相同人员沟通。然而，注册会计师应当确信与负有管理责任人员的沟通能够向所有负有治理责任的人员充分传递应予沟通的内容。

第二节 沟通的事项

第十五条 注册会计师应当与治理层沟通注册会计师与财务报表审计相关的责任，包括：

（一）注册会计师负责对管理层在治理层监督下编制的财务报表形成和发表意见；

（二）财务报表审计并不减轻管理层或治理层的责任。

第十六条 注册会计师应当与治理层沟通计划的审计范围和时间安排的总体情况，包括识别出的特别风险。

第十七条 注册会计师应当与治理层沟通审计中发现的下列重大问题：

（一）注册会计师对被审计单位会计实务（包括会计政策、会计估计和财务报表披露）重大方面的质量的看法。在适当的情况下，注册会计师应当向治理层解释为何某项在适用的财务报告编制基础下可以接受的重大会计实务，并不一定最适合被审计单位的具体情况；

（二）审计工作中遇到的重大困难；

（三）已与管理层讨论或需要书面沟通的审计中出现的重大事项，以及注册会计师要求提供的书面声明，除非治理层全部成员参与管理被审计单位；

（四）影响审计报告形式和内容的情形（如有）；

（五）审计中出现的、根据职业判断认为与监督财务报告过程相关的所有其他重大事项。

第十八条 如果被审计单位是上市实体，注册会计师还应当与治理层沟通下列内容：

（一）就审计项目组成员、会计师事务所其他相关人员以及会计师事务所和网络事务所按照相关职业道德要求保持了独立性作出声明；

（二）根据职业判断，注册会计师认为会计师事务所、网络事务所与被审计单位之间存在的可能影响独立性的所有关系和其他事项，包括会计师事务所和网络事务所在财务报表涵盖期间为被审计单位和受被审计单位控制的组成部分提供审计、非审计服务的收费总额。这些收费应当分配到适当的业务类型中，以帮助治理层评估这些服务对注册会计师独立性的影响；

(三)为消除对独立性的不利影响或将其降至可接受的水平,已经采取的相关防范措施。

第三节 沟通的过程

第十九条 注册会计师应当就沟通的形式、时间安排和拟沟通的基本内容与治理层沟通。

第二十条 对于审计中发现的重大问题,如果根据职业判断认为采用口头形式沟通不适当,注册会计师应当以书面形式与治理层沟通。书面沟通不必包括审计过程中的所有事项。

第二十一条 注册会计师应当就本准则第十八条要求的注册会计师的独立性,以书面形式与治理层沟通。

第二十二条 注册会计师应当及时与治理层沟通。

第二十三条 注册会计师应当评价其与治理层之间的双向沟通对实现审计目的是否充分。如果认为双向沟通不充分,注册会计师应当评价其对重大错报风险评估以及获取充分、适当的审计证据的能力的影响,并采取适当措施。

第四节 审计工作底稿

第二十四条 如果本准则要求沟通的事项是以口头形式沟通的,注册会计师应当将其包括在审计工作底稿中,并记录沟通的时间和对象。

如果本准则要求沟通的事项是以书面形式沟通的,注册会计师应

当保存一份沟通文件的副本，作为审计工作底稿的一部分。

第五章 附 则

第二十五条 本准则自 2017 年 1 月 1 日起施行。

附录：（参见本准则第四条）

质量控制准则和其他审计准则对与治理层沟通的 具体要求

《质量控制准则第 5101 号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》和下列审计准则要求注册会计师与治理层沟通特定事项，但其规定并不影响本准则的普遍适用性：

1. 《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》第二十二条，第四十二条第（一）项，第四十四条至第四十六条；

2. 《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》第十四条，第十九条，第二十二至第二十四条；

3. 《中国注册会计师审计准则第 1152 号——向治理层和管理层通报内部控制缺陷》第十条；

4. 《中国注册会计师审计准则第 1251 号——评价审计过程中识别出的错报》第十三条和第十四条；

5. 《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第十六条；

6. 《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》第二十八条；

7. 《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》第二十四条；

8. 《中国注册会计师审计准则第 1331 号——首次审计业务涉及

的期初余额》第九条；

9.《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》第十条第（二）项和第（三）项，第十三条第（一）项，第十六条第（二）项，第十七条第（一）项，第二十条；

10.《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》第六十二条；

11.《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》第三十五条；

12.《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》第十三条、第十五条、第二十条和第三十一条；

13.《中国注册会计师审计准则第 1503 号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段》第十三条；

14.《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》第十七条；

15.《中国注册会计师审计准则第 1511 号——比较信息：对应数据和比较财务报表》第二十一条；

16.《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的信息的责任》第十八条和第十九条；

17.《质量控制准则第 5101 号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》第四十五条第（一）项。

附件 5:

中国注册会计师审计准则第 1503 号 ——在审计报告中增加强调事项段和 其他事项段

(修订, 征求意见稿)

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师在审计报告中增加强调事项段和其他事项段, 以提供必要的补充信息, 制定本准则。

第二条 如果认为必要, 注册会计师可以在审计报告中提供补充信息, 以提醒使用者关注下列事项:

(一) 尽管已在财务报表中列报或披露, 但对使用者理解财务报表至关重要的事项;

(二) 未在财务报表中列报或披露, 但与使用者理解审计工作、注册会计师的责任或审计报告相关的事项。

第三条 《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》及其应用指南针对注册会计师确定并在审计报告中沟通关键审计事项提出要求并提供指引。如果审计报告中包含关键审计事项部分, 本准则规范了关键审计事项和所有按照本准则的规定在审计报告中提供的补充信息之间的关系。

第四条 《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》

及其应用指南针对审计报告中与持续经营相关的沟通提出要求并提供指引。

第五条 本准则附录 1 和附录 2 列示的其他审计准则，对在审计报告中增加强调事项段和其他事项段提出具体要求。在这些情况下，本准则对强调事项段或其他事项段的格式的要求同样适用。

第二章 定 义

第六条 强调事项段，是指审计报告中含有的一个段落，该段落提及已在财务报表中恰当列报或披露的事项，根据注册会计师的职业判断，该事项对财务报表使用者理解财务报表至关重要。

第七条 其他事项段，是指审计报告中含有的一个段落，该段落提及未在财务报表中列报或披露的事项，根据注册会计师的职业判断，该事项与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师的责任或审计报告相关。

第三章 目 标

第八条 注册会计师的目标是，在对财务报表形成审计意见后，如果根据职业判断认为有必要在审计报告中增加强调事项段或其他事项段，通过明确提供补充信息的方式，提醒财务报表使用者关注下列事项：

（一）尽管已在财务报表中恰当列报或披露，但对财务报表使用

者理解财务报表至关重要的事项；

（二）未在财务报表中列报或披露，但与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师的责任或审计报告相关的其他事项。

第四章 要 求

第一节 审计报告中的强调事项段

第九条 如果认为有必要提醒财务报表使用者关注已在财务报表中列报或披露，且根据职业判断认为对财务报表使用者理解财务报表至关重要的事项，在同时满足下列条件时，注册会计师应当在审计报告中增加强调事项段：

（一）该事项不会导致注册会计师按照《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》的规定发表非无保留意见；

（二）当《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》适用时，该事项未被确定为将要在审计报告中沟通的关键审计事项。

第十条 如果在审计报告中包含强调事项段，注册会计师应当采取下列措施：

（一）将强调事项段作为单独的一部分置于审计报告中，并使用包含“强调事项”这一术语的适当标题；

（二）明确提及被强调事项以及相关披露的位置，以便能够在财务报表中找到对该事项的详细描述。强调事项段应当仅提及已在财务报表中列报或披露的信息；

(三) 指出审计意见没有因该强调事项而改变。

第二节 审计报告中的其他事项段

第十一条 如果认为有必要沟通虽然未在财务报表中列报或披露，但根据职业判断认为与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师的责任或审计报告相关的事项，在同时满足下列条件时，注册会计师应当在审计报告中增加其他事项段：

(一) 未被法律法规禁止；

(二) 当《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》适用时，该事项未被确定为将要在审计报告中沟通的关键审计事项。

第十二条 如果在审计报告中包含其他事项段，注册会计师应当将该段落作为单独的一部分，并使用“其他事项”或其他适当标题。

第三节 与治理层的沟通

第十三条 如果预期在审计报告中包含强调事项段或其他事项段，注册会计师应当就该预期和拟使用的措辞与治理层沟通。

第五章 附 则

第十四条 本准则自 2017 年 1 月 1 日起施行。

附录1：其他审计准则对强调事项段的具体要求

下列审计准则要求注册会计师在特定情况下在审计报告中包含强调事项段，但其规定并不影响本准则的普遍适用性。

1. 《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》第十九条第（二）项；

2. 《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》第十五条第（二）项和第十九条；

3. 《中国注册会计师审计准则第 1601 号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》第十五条。

附录2：其他审计准则对其他事项段的具体要求

下列审计准则要求注册会计师在特定情况下在审计报告中包含其他事项段，但其规定并不影响本准则的普遍适用性。

1. 《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》第十五条第（二）项和第十九条；

2. 《中国注册会计师审计准则第 1511 号——比较信息：对应数据和比较财务报表》第十六条、第十七条、第十九条、第二十条和第二十二条。

附录3:

审计报告参考格式

参考格式 1: 包含关键审计事项部分、强调事项段及其他事项段的审计报告。

参考格式 2: 由于偏离适用的财务报告编制基础导致的带强调事项段的保留意见审计报告。

参考格式 1：包含关键审计事项部分、强调事项段及其他事项段的审计报告

背景信息:

1. 对上市实体整套财务报表进行审计。该审计不属于集团审计（即不适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；

2. 管理层按照企业会计准则编制财务报表；

3. 审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》关于管理层对财务报表责任的描述；

4. 基于获取的审计证据，注册会计师认为发表无保留意见是恰当的；

5. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；

6. 基于获取的审计证据，根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》，注册会计师认为可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的相关事项或情况不存在重大不确定性；

7. 在财务报表日至审计报告日之间，被审计单位的生产设备发

生了火灾，被审计单位已将其作为期后事项披露。根据注册会计师的判断，该事项对财务报表使用者理解财务报表至关重要，但在当期财务报表审计中不是重点关注过的事项；

8. 已经按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》就关键审计事项进行了沟通；

9. 已列报对应数据，且上期财务报表已由前任注册会计师审计。法律法规不禁止注册会计师提及前任注册会计师对对应数据出具的审计报告，并且注册会计师已决定提及；

10. 负责监督财务报表的人员与负责编制财务报表的人员不同；

11. 除财务报表审计外，按照法律法规的要求，注册会计师负有其他报告责任，且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责任。

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

一、对财务报表审计的报告

（一）审计意见

我们审计了 ABC 股份有限公司（以下简称公司）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、现金流量表、股东权益变动表以及财务报表附注。

我们认为，后附的财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

（二）形成审计意见的基础

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于公司，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

（三）强调事项

我们提醒财务报表使用者注意财务报表附注 x，该附注描述了火灾对公司的生产设备造成的影响。本段内容不影响已发表的审计意见。

（四）关键审计事项

关键审计事项是根据我们的职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项。这些事项是在对财务报表整体进行审计并形成意见的背景下进行处理的，我们不对这些事项提供单独的意见。

[按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》的规定描述每一关键审计事项。]

（五）其他事项

20×0 年 12 月 31 日的资产负债表，20×0 年度的利润表、现金流量表、股东权益变动表以及财务报表附注由其他会计师事务所审计，并于 20×1 年 3 月 31 日发表了无保留意见。

（六）管理层及治理层对财务报表的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

（七）注册会计师对财务报表审计的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

二、对其他法律和监管要求的报告

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

负责审计并出具审计报告的项目合伙人是[姓名]。

××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

参考格式 2：由于偏离适用的财务报告编制基础导致的带强调事项段的保留意见审计报告

背景信息：

1. 对非上市实体整套财务报表进行审计。该审计不属于集团审计（即不适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；

2. 管理层按照企业会计准则编制财务报表；

3. 审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》关于管理层对财务报表责任的描述；

4. 由于偏离企业会计准则的规定导致发表保留意见；

5. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；

6. 基于获取的审计证据，根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》，注册会计师认为可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的相关事项或情况不存在重大不确定性；

7. 在财务报表日至审计报告日之间，被审计单位的生产设备发生了火灾，被审计单位已将其作为期后事项披露。根据注册会计师的判断，该事项对财务报表使用者理解财务报表至关重要，但在当期财务报表审计中不是重点关注过的事项；

8. 注册会计师未被要求，并且也决定不沟通关键审计事项；

9. 负责监督财务报表的人员与负责编制财务报表的人员不同；

10. 除财务报表审计外，按照法律法规的要求，注册会计师负有其他报告责任，且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责任。

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

一、对财务报表审计的报告

（一）保留意见

我们审计了 ABC 股份有限公司（以下简称公司）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、现金流量表、股东权益变动表以及财务报表附注。

我们认为，除“形成保留意见的基础”部分所述事项产生的影响外，后附的财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

（二）形成保留意见的基础

公司 20×1 年 12 月 31 日资产负债表中反映的交易性金融资产为×元，公司管理层对这些交易性金融资产未按照公允价值进行后续计量，而是按照其历史成本进行计量，这不符合企业会计准则的规定。如果按照公允价值进行后续计量，公司 20×1 年度利润表中公允价值变动损益将减少×元，20×1 年 12 月 31 日资产负债表中交易性金融资产将减少×元，相应地，所得税、净利润和股东权益将分别减少×元、×元和×元。

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于公司，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的

审计证据是充分、适当的，为发表保留意见提供了基础。

（三）强调事项——火灾的影响

我们提醒财务报表使用者注意财务报表附注×，该附注描述了火灾对公司的生产设备造成的影响。本段内容不影响已发表的审计意见。

（四）管理层和治理层对财务报表的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

（五）注册会计师对财务报表审计的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

二、对其他法律和监管要求的报告

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

负责审计并出具审计报告的项目合伙人是[姓名]。

××会计师事务所

中国注册会计师：×××

(盖章)

(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

附件 6:

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 (修订, 征求意见稿)

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师在财务报表审计中出具非无保留意见的审计报告, 制定本准则。

第二条 当按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定形成审计意见时, 如果认为有必要发表非无保留意见, 注册会计师应当遵守本准则。

在任何情形下, 《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的报告要求均适用, 本准则不再重述其规定, 除非本准则明确涉及或修改这些报告要求。

第三条 本准则规定了三种类型的非无保留意见, 即保留意见、否定意见和无法表示意见。

注册会计师确定恰当的非无保留意见类型, 取决于下列事项:

(一) 导致非无保留意见的事项的性质, 是财务报表存在重大错报, 还是在无法获取充分、适当的审计证据的情况下, 财务报表可能存在重大错报;

(二) 注册会计师就导致非无保留意见的事项对财务报表产生或

可能产生影响的广泛性作出的判断。

第二章 定 义

第四条 非无保留意见，是指对财务报表发表保留意见、否定意见或无法表示意见。

第五条 广泛性，是描述错报影响的术语，用以说明错报对财务报表的影响，或者由于无法获取充分、适当的审计证据而未发现的错报（如存在）对财务报表可能产生的影响。

根据注册会计师的判断，对财务报表的影响具有广泛性的情形包括下列方面：

- （一）不限于对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响；
- （二）虽然仅对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响，但这些要素、账户或项目是或可能是财务报表的主要组成部分；
- （三）当与披露相关时，产生的影响对财务报表使用者理解财务报表至关重要。

第三章 目 标

第六条 注册会计师的目标是，当存在下列情形之一时，对财务报表清楚地发表恰当的非无保留意见：

- （一）根据获取的审计证据，得出财务报表整体存在重大错报的结论；

(二) 无法获取充分、适当的审计证据，不能得出财务报表整体不存在重大错报的结论。

第四章 要 求

第一节 应当发表非无保留意见的情形

第七条 当存在下列情形之一时，注册会计师应当在审计报告中发表非无保留意见：

(一) 根据获取的审计证据，得出财务报表整体存在重大错报的结论；

(二) 无法获取充分、适当的审计证据，不能得出财务报表整体不存在重大错报的结论。

第二节 确定非无保留意见的类型

第八条 当存在下列情形之一时，注册会计师应当发表保留意见：

(一) 在获取充分、适当的审计证据后，注册会计师认为错报单独或汇总起来对财务报表影响重大，但不具有广泛性；

(二) 注册会计师无法获取充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基础，但认为未发现的错报（如存在）对财务报表可能产生的影响重大，但不具有广泛性。

第九条 在获取充分、适当的审计证据后，如果认为错报单独或汇总起来对财务报表的影响重大且具有广泛性，注册会计师应当发表

否定意见。

第十条 如果无法获取充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基础，但认为未发现的错报（如存在）对财务报表可能产生的影响重大且具有广泛性，注册会计师应当发表无法表示意见。

第十一条 在极其罕见的情况下，可能存在多个不确定事项。尽管注册会计师对每个单独的不确定事项获取了充分、适当的审计证据，但由于不确定事项之间可能存在相互影响，以及可能对财务报表产生累积影响，注册会计师不可能对财务报表形成审计意见。在这种情况下，注册会计师应当发表无法表示意见。

第十二条 在承接审计业务后，如果注意到管理层对审计范围施加了限制，且认为这些限制可能导致对财务报表发表保留意见或无法表示意见，注册会计师应当要求管理层消除这些限制。

第十三条 如果管理层拒绝消除本准则第十二条提及的限制，除非治理层全部成员参与管理被审计单位，注册会计师应当就此事项与治理层沟通，并确定能否实施替代程序以获取充分、适当的审计证据。

第十四条 如果无法获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当通过下列方式确定其影响：

（一）如果未发现的错报（如存在）可能对财务报表产生的影响重大，但不具有广泛性，注册会计师应当发表保留意见；

（二）如果未发现的错报（如存在）可能对财务报表产生的影响重大且具有广泛性，以至于发表保留意见不足以反映情况的严重性，注册会计师应当在可行时解除业务约定（除非法律法规禁止）；如果在出具审计报告之前解除业务约定被禁止或不可行，应当发表无法表示意见。

第十五条 如果根据本准则第十四条第（二）项的规定解除业务约定，注册会计师应当在解除业务约定前，与治理层沟通在审计过程中发现的、将会导致发表非无保留意见的所有错报事项。

第十六条 如果认为有必要对财务报表整体发表否定意见或无法表示意见，注册会计师不应在同一审计报告中对按照相同财务报告编制基础编制的单一财务报表或者财务报表特定要素、账户或项目发表无保留意见。在同一审计报告中包含无保留意见，将会与对财务报表整体发表的否定意见或无法表示意见相矛盾。

第三节 非无保留意见审计报告的格式和内容

第十七条 如果对财务报表发表非无保留意见，除在审计报告中包含《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》规定的审计报告要素外，注册会计师还应当：

（一）将《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》第二十八条中规定的“形成审计意见的基础”这一标题修改为恰当的标题，如“形成保留意见的基础”、“形成否定意见的基础”或“形成无法表示意见的基础”；

（二）在该部分包含对导致发表非无保留意见的事项的描述。

第十八条 如果财务报表中存在与具体金额（包括财务报表附注中的定量披露）相关的重大错报，注册会计师应当在形成审计意见的基础部分说明并量化该错报的财务影响。如果无法量化财务影响，注册会计师应当在该部分说明这一情况。

第十九条 如果财务报表中存在与叙述性披露相关的重大错报，

注册会计师应当在形成审计意见的基础部分解释该错报错在何处。

第二十条 如果财务报表中存在与应披露而未披露信息相关的重大错报，注册会计师应当：

（一）与治理层讨论未披露信息的情况；

（二）在形成审计意见的基础部分描述未披露信息的性质；

（三）如果可行并且已针对未披露信息获取了充分、适当的审计证据，在形成审计意见的基础部分包含对未披露信息的披露，除非法律法规禁止。

第二十一条 如果因无法获取充分、适当的审计证据而导致发表非无保留意见，注册会计师应当在形成审计意见的基础部分说明无法获取审计证据的原因。

第二十二条 即使发表了否定意见或无法表示意见，注册会计师也应当在形成审计意见的基础部分说明注意到的、将导致发表非无保留意见的所有其他事项及其影响。

第二十三条 在发表非无保留意见时，注册会计师应当对审计意见部分使用恰当的标题，如“保留意见”、“否定意见”或“无法表示意见”。

第二十四条 当由于财务报表存在重大错报而发表保留意见时，注册会计师应当根据适用的财务报告编制基础在审计意见部分说明：注册会计师认为，除形成保留意见的基础部分所述事项产生的影响外，财务报表在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制，并实现公允反映。

当由于无法获取充分、适当的审计证据而导致发表保留意见时，注册会计师应当在审计意见部分使用“除……可能产生的影响外”等

措辞。

第二十五条 当发表否定意见时，注册会计师应当根据适用的财务报告编制基础在审计意见部分说明：注册会计师认为，由于形成否定意见的基础部分所述事项的重要性，财务报表没有在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制，未能实现公允反映。

第二十六条 当由于无法获取充分、适当的审计证据而发表无法表示意见时，注册会计师应当：

（一）说明注册会计师不对后附的财务报表发表审计意见；

（二）说明由于形成无法表示意见的基础部分所述事项的重要性，注册会计师无法获取充分、适当的审计证据以作为对财务报表发表审计意见的基础；

（三）修改《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》第二十五条第（二）项中规定的财务报表已经审计的说明，改为注册会计师接受委托审计财务报表。

第二十七条 当发表保留意见或否定意见时，注册会计师应当修改《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》第二十八条第（四）项规定的表述，在对注册会计师是否获取了充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基础的说明中，包含恰当的措辞如“保留”或“否定”。

第二十八条 当注册会计师对财务报表发表无法表示意见时，审计报告中不应当包含《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》第二十八条第（二）项和第（四）项中规定的要素，即：

（一）提及审计报告中用于描述注册会计师责任的部分；

(二)说明注册会计师是否已获取充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基础。

第二十九条 当由于无法获取充分、适当的审计证据而发表无法表示意见时,注册会计师应当修改《中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》第三十三条至第三十五条中对注册会计师责任的表述,并仅能包含如下内容:

(一)说明注册会计师的责任是按照中国注册会计师审计准则的规定,对被审计单位财务报表执行审计工作,以出具审计报告;

(二)但由于形成无法表示意见的基础部分所述的事项,注册会计师无法获取充分、适当的审计证据以作为发表审计意见的基础;

(三)按照《中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》第二十八条第(三)项的规定,说明注册会计师在独立性和职业道德其他要求方面的责任。

第三十条 当对财务报表发表无法表示意见时,注册会计师不得在审计报告中包含《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》规定的关键审计事项部分,除非法律法规另有规定。

第四节 与治理层的沟通

第三十一条 当拟在审计报告中发表非无保留意见时,注册会计师应当与治理层沟通导致拟发表非无保留意见的情况,以及拟使用的非无保留意见措辞。

第五章 附 则

第三十二条 本准则自 2017 年 1 月 1 日起施行。

附录：

非无保留意见审计报告的参考格式

参考格式 1：由于财务报表存在重大错报而发表保留意见的审计报告。

参考格式 2：由于合并财务报表存在重大错报而发表否定意见的审计报告。

参考格式 3：由于注册会计师无法获取关于一家境外联营公司的充分、适当的审计证据而发表保留意见的审计报告。

参考格式 4：由于注册会计师无法针对合并财务报表单一要素获取充分、适当的审计证据而发表无法表示意见的审计报告。

参考格式 5：由于注册会计师无法针对财务报表多个要素获取充分、适当的审计证据而发表无法表示意见的审计报告。

参考格式 1：由于财务报表存在重大错报而发表保留意见的审计报告

背景信息：

1. 对上市实体整套财务报表进行审计。该审计不属于集团审计（即不适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；

2. 管理层按照企业会计准则编制财务报表；

3. 审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》关于管理层对财务报表责任的描述；

4. 存货存在错报，该错报对财务报表影响重大但不具有广泛性

(即保留意见是恰当的);

5. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则;

6. 基于获取的审计证据,根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》,注册会计师认为可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的相关事项或情况不存在重大不确定性;

7. 已按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》就关键审计事项进行了沟通;

8. 负责监督财务报表的人员与负责编制财务报表的人员不同;

9. 除财务报表审计外,按照法律法规的要求,注册会计师负有其他报告责任,且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责任。

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东:

一、对财务报表审计的报告

(一) 保留意见

我们审计了 ABC 股份有限公司(以下简称公司)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、现金流量表、股东权益变动表以及财务报表附注。

我们认为,除“形成保留意见的基础”部分所述事项产生的影响外,后附的财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制,公允反映了公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

(二) 形成保留意见的基础

公司 20×1 年 12 月 31 日资产负债表中存货的列示金额为 ×元。管理层根据成本对存货进行计量，而没有根据成本与可变现净值孰低的原则进行计量，这不符合企业会计准则的规定。公司的会计记录显示，如果管理层以成本与可变现净值孰低来计量存货，存货列示金额将减少 ×元。相应地，资产减值损失将增加 ×元，所得税、净利润和股东权益将分别减少 ×元、×元和 ×元。

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于公司，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表保留意见提供了基础。

（三）关键审计事项

关键审计事项是根据我们的职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项。这些事项是在对财务报表整体进行审计并形成意见的背景下进行处理的，我们不对这些事项提供单独的意见。除“形成保留意见的基础”部分所述事项外，我们确定下列事项是需要审计报告沟通的关键审计事项。

[按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》的规定描述每一关键审计事项。]

（四）管理层和治理层对财务报表的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

（五）注册会计师对财务报表审计的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

二、对其他法律和监管要求的报告

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

负责审计并出具审计报告的项目合伙人是[姓名]。

××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

参考格式 2：由于合并财务报表存在重大错报而发表否定意见的审计报告

背景信息：

1. 对上市实体整套合并财务报表进行审计。该审计属于集团审计，被审计单位拥有多个子公司（即适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；

2. 管理层按照企业会计准则编制合并财务报表；

3. 审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》关于管理层对财务报表责任的描述；

4. 合并财务报表因未合并某一子公司而存在重大错报，该错报对合并财务报表影响重大且具有广泛性（即否定意见是恰当的），但量化该错报对合并财务报表的影响是不切实际的；

5. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；

6. 基于获取的审计证据，根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》，注册会计师认为可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的相关事项或情况不存在重大不确定性；

7. 适用《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》。然而，注册会计师认为，除形成否定意见的基础部分所述事项外，无其他关键审计事项；

8. 负责监督合并财务报表的人员与负责编制合并财务报表的人员不同；

9. 除合并财务报表审计外，按照法律法规的要求，注册会计师负有其他报告责任，且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责

任。

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

一、对合并财务报表审计的报告

（一）否定意见

我们审计了ABC股份有限公司及其子公司（以下简称集团）的合并财务报表，包括20×1年12月31日的合并资产负债表，20×1年度的合并利润表、合并现金流量表、合并股东权益变动表以及合并财务报表附注。

我们认为，由于“形成否定意见的基础”部分所述事项的重要性，后附的集团合并财务报表没有在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，未能公允反映集团20×1年12月31日的合并财务状况以及20×1年度的合并经营成果和合并现金流量。

（二）形成否定意见的基础

如财务报表附注×所述，20×1年集团通过非同一控制下的企业合并获得对XYZ公司的控制权，因未能取得购买日XYZ公司某些重要资产和负债的公允价值，故未将XYZ公司纳入合并财务报表的范围。按照企业会计准则的规定，该集团应将这一子公司纳入合并范围，并以暂估金额为基础核算该项收购。如果将XYZ公司纳入合并财务报表的范围，后附的集团合并财务报表的多个报表项目将受到重大影响。但我们无法确定未将XYZ公司纳入合并范围对合并财务报表产生的影响。

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对合并财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于集团，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表否定意见提供了基础。

（三）关键审计事项

除“形成否定意见的基础”部分所述事项外，我们认为，没有其他需要在我们的报告中沟通的关键审计事项。

（四）管理层和治理层对合并财务报表的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 2。]

（五）注册会计师对合并财务报表审计的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 2。]

二、对其他法律和监管要求的报告

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 2。]

负责审计并出具审计报告的项目合伙人是[姓名]。

××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

参考格式 3：由于注册会计师无法获取关于一家境外联营公司的充分、适当的审计证据而发表保留意见的审计报告

背景信息：

1. 对上市实体整套合并财务报表进行审计。该审计属于集团审计，被审计单位拥有多个子公司（即适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；

2. 管理层按照企业会计准则编制合并财务报表；

3. 审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》关于管理层对财务报表责任的描述；

4. 对一家境外联营公司，注册会计师无法获取充分、适当的审计证据，这一事项对合并财务报表影响重大但不具有广泛性（即保留意见是恰当的）；

5. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；

6. 基于获取的审计证据，根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》，注册会计师认为可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的相关事项或情况不存在重大不确定性；

7. 已按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》就关键审计事项进行了沟通；

8. 负责监督合并财务报表的人员与负责编制合并财务报表的人员不同；

9. 除合并财务报表审计外，按照法律法规的要求，注册会计师负有其他报告责任，且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责任。

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

一、对合并财务报表审计的报告

（一）保留意见

我们审计了 ABC 股份有限公司及其子公司（以下简称集团）合并财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的合并资产负债表，20×1 年度的合并利润表、合并现金流量表、合并股东权益变动表以及合并财务报表附注。

我们认为，除“形成保留意见的基础部分”所述事项可能产生的影响外，后附的集团合并财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了集团 20×1 年 12 月 31 日的合并财务状况以及 20×1 年度的合并经营成果和合并现金流量。

（二）形成保留意见的基础

如财务报表附注×所述，集团于 20×1 年取得了境外 XYZ 公司 30% 的股权，因能够对 XYZ 公司施加重大影响，故采用权益法核算该项股权投资，于 20×1 年度确认对 XYZ 公司的投资收益×元，截至 20×1 年 12 月 31 日合并资产负债表上反映的该项股权投资为×元。由于我们未被允许接触 XYZ 公司的财务信息、管理层和执行 XYZ 公司审计的注册会计师，我们无法就该项股权投资的账面价值以及集团确认的 20×1 年度对 XYZ 公司的投资收益获取充分、适当的审计证据，也无法确定是否有必要对这些金额进行调整。

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计

报告的“注册会计师对合并财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于集团，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表保留意见提供了基础。

（三）关键审计事项

关键审计事项是根据我们的职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项。这些事项是在对财务报表整体进行审计并形成意见的背景下进行处理的，我们不对这些事项提供单独的意见。除“形成保留意见的基础”部分所述事项外，我们确定下列事项是需要审计报告沟通的关键审计事项。

[按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》的规定描述每一关键审计事项。]

（四）管理层和治理层对合并财务报表的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 2。]

（五）注册会计师对合并财务报表审计的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 2。]

二、对其他法律和监管要求的报告

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成

审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 2。]

负责审计并出具审计报告的项目合伙人是[姓名]。

××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

参考格式 4：由于注册会计师无法针对合并财务报表单一要素获取充分、适当的审计证据而发表无法表示意见的审计报告

背景信息：

1. 对非上市实体整套合并财务报表进行审计。该审计属于集团审计，被审计单位拥有多个子公司（即适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；

2. 管理层按照企业会计准则编制合并财务报表；

3. 审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》关于管理层对财务报表责任的描述；

4. 对合并财务报表的某个要素，注册会计师无法获取充分、适当的审计证据。在本例中，对一家合营企业的投资占该被审计单位净资产的比例超过 90%，但注册会计师无法获取该合营企业财务信息的审计证据。无法获取充分、适当的审计证据对合并财务报表可能产生的影响被认为是重大的且具有广泛性（即无法表示意见是恰当的）；

5. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；

6. 负责监督合并财务报表的人员与负责编制合并财务报表的人员不同；

7. 按照审计准则要求在注册会计师的责任部分作出更有限的表述；

8. 除合并财务报表审计外，按照法律法规的要求，注册会计师负有其他报告责任，且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责任。

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

一、对合并财务报表审计的报告

（一）无法表示意见

我们接受委托，审计 ABC 股份有限公司及其子公司（以下简称集团）合并财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的合并资产负债表，20×1 年度的合并利润表、合并现金流量表、合并股东权益变动表以及合并财务报表附注。

我们不对后附的集团合并财务报表发表审计意见。由于“形成无法表示意见的基础”部分所述事项的重要性，我们无法获取充分、适当的审计证据以作为形成合并财务报表审计意见的基础。

（二）形成无法表示意见的基础

集团对合营企业 XYZ 公司的投资在该集团的合并资产负债表中金额为 X 元，占该集团 20×1 年 12 月 31 日净资产的 90% 以上。我们未被允许接触 XYZ 公司的管理层和注册会计师，包括 XYZ 公司注册会计师的审计工作底稿。因此，我们无法确定是否有必要对 XYZ 公司资产中集团共同控制的比例份额、XYZ 公司负债中集团共同承担的比例份额、XYZ 公司收入和费用中集团的比例份额，以及合并现金流量表和合并股东权益变动表中的要素作出调整。

（三）管理层和治理层对合并财务报表的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格

式 2。]

（四）注册会计师对合并财务报表审计的责任

我们的责任是按照中国注册会计师审计准则的规定，对被审计单位合并财务报表执行审计工作，以出具审计报告。但由于“形成无法表示意见的基础”部分所述的事项，我们无法获取充分、适当的审计证据以作为发表审计意见的基础。

按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于集团，并履行了职业道德方面的其他责任。

二、对其他法律和监管要求的报告

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 2。]

负责审计并出具审计报告的项目合伙人是[姓名]。

××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

参考格式 5：由于注册会计师无法针对财务报表多个要素获取充分、适当的审计证据而发表无法表示意见的审计报告

背景信息：

1. 对非上市实体整套财务报表进行审计。该审计不属于集团审计（即不适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；

2. 管理层按照企业会计准则编制财务报表；

3. 审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》关于管理层对财务报表责任的描述；

4. 对财务报表的多个要素，注册会计师无法获取充分、适当的审计证据。例如，对被审计单位的存货和应收账款，注册会计师无法获取审计证据，这一事项对财务报表可能产生的影响重大且具有广泛性；

5. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；

6. 负责监督财务报表的人员与负责编制财务报表的人员不同；

7. 按照审计准则要求对注册会计师的责任部分作出更有限的表述；

8. 除财务报表审计外，按照法律法规的要求，注册会计师负有其他报告责任，且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责任。

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

一、对财务报表审计的报告

（一）无法表示意见

我们接受委托，审计 ABC 股份有限公司（以下简称公司）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、现金流量表、股东权益变动表以及财务报表附注。

我们不对后附的公司财务报表发表审计意见。由于“形成无法表示意见的基础”部分所述事项的重要性，我们无法获取充分、适当的审计证据以作为发表审计意见的基础。

（二）形成无法表示意见的基础

我们于 20×2 年 1 月接受公司的审计委托，因而未能对公司 20×1 年初金额为×元的存货和年末金额为×元的存货实施监盘程序。此外，我们也无法实施替代审计程序获取充分、适当的审计证据。并且，公司于 20×1 年 9 月采用新的应收账款电算化系统，由于存在系统缺陷导致应收账款出现大量错误。截至报告日，管理层仍在纠正系统缺陷并更正错误，我们也无法实施替代审计程序，以对截至 20×1 年 12 月 31 日的应收账款总额×元获取充分、适当的审计证据。因此，我们无法确定是否有必要对存货、应收账款以及财务报表其他项目作出调整，也无法确定应调整的金额。

（三）管理层和治理层对财务报表的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成

审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

（四）注册会计师对财务报表审计的责任

我们的责任是按照中国注册会计师审计准则的规定，对被审计单位财务报表执行审计工作，以出具审计报告。但由于“形成无法表示意见的基础”部分所述的事项，我们无法获取充分、适当的审计证据以作为发表审计意见的基础。

按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于公司，并履行了职业道德方面的其他责任。

二、对其他法律和监管要求的报告

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

负责审计并出具审计报告的项目合伙人是[姓名]。

××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

附件 7:

中国注册会计师审计准则第 1521 号 ——注册会计师对其他信息 的责任

(修订, 征求意见稿)

第一章 总 则

第一条 本准则规范注册会计师对被审计单位年度报告中包含的除财务报表和审计报告之外的其他信息
的责任, 无论其他信息是财务信息还是非财务信息。被审计单位的年度报告可能是一份单独的文件, 也可能是服务于相同目的
的系列文件组合。

第二条 本准则以注册会计师执行财务报表审计工作为背景。财务报表的审计意见不涵盖其他信息, 本准则也不要求注册会
计师获取超过形成财务报表审计意见所需要的审计证据。

第三条 本准则要求注册会计师阅读和考虑其他信息, 是由于当其他信息与财务报表或者与注册会计师在审计中了解到的情况存在
重大不一致时, 可能表明财务报表或其他信息存在重大错报, 两者均会损害财务报表和审计报告的可信性。这类重大错报也可能不恰当地
影响审计报告使用者的经济决策。

第四条 本准则也可能有助于注册会计师遵循相关的职业道德要求, 即要求注册会计师不应当在明知的情况下与以下信息发生关联:

含有严重虚假或误导性的陈述；含有缺少充分依据的陈述或信息；存在遗漏或含糊其辞的信息，且这种遗漏或含糊其辞会产生误导。

第五条 其他信息可能包括下列方面：

（一）某些金额或其他项目，这些金额或其他项目旨在与财务报表中的金额或其他项目相一致、或对其进行概括、或为其提供更详细的信息；

（二）注册会计师在审计中了解到的金额或其他项目；

（三）其他事项。

第六条 无论注册会计师获取其他信息是在审计报告日之前还是之后，均适用注册会计师对其他信息的责任（除适用的报告责任外）。

第七条 本准则不适用于：

（一）财务信息初步公告；

（二）证券发行文件，包括招股说明书。

第八条 本准则中注册会计师的责任，不构成对其他信息的鉴证业务，也不将对其他信息获取保证的义务强加于注册会计师。

第九条 法律法规可能就其他信息对注册会计师施加额外义务，该义务超出了本准则的范围。

第二章 定 义

第十条 年度报告，是指管理层或治理层根据法律法规的规定或惯例，一般以年度为基础编写的、旨在向所有者（或类似的利益相关

方)提供实体经营情况和财务业绩及财务状况(财务业绩及财务状况反映于财务报表)信息的一个文件或系列文件组合。一份年度报告包含或随附财务报表和审计报告,通常包括实体的发展,其未来前景、风险和不确定事项,治理层声明,以及包含治理事项的报告等信息。

第十一条 其他信息,是指在实体年度报告中包含的除财务报表和审计报告以外的财务信息和非财务信息。

第十二条 其他信息的错报,是指对其他信息作出不正确陈述或误导,包括遗漏或掩饰对恰当理解其他信息披露的事项必要的信息。

第三章 目 标

第十三条 注册会计师的目标是,在阅读其他信息后:

- (一)考虑其他信息和财务报表之间是否存在重大不一致;
- (二)考虑其他信息和注册会计师在审计中了解到的情况之间是否存在重大不一致;
- (三)当注册会计师识别出此类重大不一致似乎存在时,或者注册会计师知悉其他信息似乎存在重大错报时,予以恰当应对;
- (四)根据本准则的规定进行报告。

第四章 要 求

第一节 获取其他信息

第十四条 注册会计师应当：

（一）通过与管理层讨论，确定哪些文件组成年度报告，以及被审计单位计划公布这些文件的方式和时间安排；

（二）就及时获取组成年度报告的文件与管理层作出适当安排。如果可能，在审计报告日之前获取组成年度报告文件的最终版本；

（三）如果本条第（一）项中确定的部分或全部文件在审计报告日后才能取得，要求管理层提供书面声明，声明上述文件的最终版本将在可获取时并且在被审计单位公告前提供给注册会计师，以使注册会计师可以完成本准则要求的程序。

第二节 阅读并考虑其他信息

第十五条 注册会计师应当阅读其他信息。在阅读时，注册会计师应当：

（一）考虑其他信息和财务报表之间是否存在重大不一致。作为考虑的基础，注册会计师应将其他信息中选定的金额和其他项目（这些金额或其他项目旨在与财务报表中的金额或其他项目相一致，或对其进行概括，或为其提供更详细的信息）与财务报表中的相应金额和其他项目进行比较，以评价其一致性；

（二）在已获取审计证据和已得出审计结论的背景下，考虑其他信息与注册会计师在审计中了解到的情况是否存在重大不一致。

第十六条 当根据本准则第十五条阅读其他信息时，注册会计师

应当对与财务报表或注册会计师在审计过程中了解到的情况不相关的其他信息中似乎存在重大错报的迹象保持警觉。

第三节 当似乎存在重大不一致或其他信息似乎存在重大错报时的应对

第十七条 如果注册会计师识别出似乎存在重大不一致，或者知悉其他信息似乎存在重大错报，注册会计师应当与管理层讨论该事项，必要时，执行其他程序以确定：

- （一）其他信息是否存在重大错报；
- （二）财务报表是否存在重大错报；
- （三）注册会计师对被审计单位及其环境的了解是否需要更新。

第四节 当注册会计师得出结论认为其他信息存在重大错报时的应对

第十八条 如果注册会计师得出结论认为其他信息存在重大错报，应当要求管理层更正其他信息。如果管理层：

- （一）同意作出更正，注册会计师应当确定更正已经完成；
- （二）拒绝作出更正，注册会计师应当就该事项与治理层进行沟通，并要求作出更正。

第十九条 如果注册会计师得出结论认为审计报告日前获取的

其他信息存在重大错报，且在与治理层沟通后其他信息仍未得到更正，注册会计师应当采取恰当措施，包括：

（一）考虑对审计报告的影响，并与治理层沟通，注册会计师计划在审计报告中如何处理重大错报；

（二）解除业务约定。

第二十条 如果注册会计师得出结论认为审计报告日后获取的其他信息存在重大错报，注册会计师应当：

（一）如果其他信息得以更正，执行具体情形下的必要程序；

（二）如果与治理层沟通后其他信息未得到更正，考虑注册会计师在法律上的权利和义务后采取恰当的措施，提醒审计报告使用者恰当关注未更正的重大错报。

第五节 当财务报表存在重大错报或者注册会计师对被审计单位及其环境的了解需要更新时的应对

第二十一条 作为执行本准则第十五条至第十七条所述程序的结果，如果注册会计师得出结论认为财务报表存在重大错报，或者注册会计师对被审计单位及其环境的了解需要更新，注册会计师应当根据其他审计准则作出恰当应对。

第六节 报 告

第二十二条 当审计报告日存在下列两种情况之一时，审计报告应当包括一个单独部分，以“其他信息”为标题：

（一）对于上市实体财务报表的审计，注册会计师已获取或预期将获取其他信息；

（二）对于上市实体以外其他被审计单位的财务报表审计，注册会计师已获取部分或全部其他信息。

第二十三条 如果根据本准则第二十二的要求，审计报告应当包含其他信息部分，该部分应当包括：

（一）管理层对其他信息负责的说明。

（二）指明：

1. 审计报告日前注册会计师已获取的其他信息（如有）；

2. 对于上市实体财务报表审计，审计报告日后预期将获取的其他信息（如有）。

（三）说明注册会计师的意见未涵盖其他信息，因此，注册会计师对其他信息不发表（或将不发表）审计意见，或形成任何形式的鉴证结论。

（四）描述注册会计师根据本准则的要求，对其他信息进行阅读、考虑、报告的责任。

（五）如果审计报告日前已经获取其他信息，则：

1. 说明注册会计师无任何事项需要报告；

2. 如果注册会计师得出结论认为，其他信息存在未更正的重大错报，说明其他信息中的未更正重大错报。

第二十四条 如果注册会计师根据《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》的规定发表保留或者否定意见，注册会计师应当考虑引起非无保留意见的事项对本准则第二十三条第（五）项要求的说明的影响。

第七节 审计工作底稿

第二十五条 针对本准则，为满足《中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿》的要求，注册会计师应当在审计工作底稿中包括：

- （一）记录按照本准则的规定执行的程序；
- （二）注册会计师按照本准则的规定执行工作所针对的其他信息的最终版本。

第五章 附 则

第二十六条 本准则自2017年1月1日起施行。

附录：

与其他信息相关的审计报告的参考格式

参考格式 1: 当注册会计师在审计报告日前已获取所有其他信息，且未识别出其他信息存在重大错报时，任何被审计单位，无论是上市实体还是非上市实体的无保留意见审计报告。

参考格式 2: 当注册会计师在审计报告日前已获取部分其他信息，且未识别出其他信息存在重大错报，并预期能够在审计报告日后获取部分其他信息时，适用于作为上市实体的被审计单位的无保留意见审计报告。

参考格式 3: 当注册会计师在审计报告日前已获取部分其他信息，且未识别出其他信息存在重大错报，并预期能够在审计报告日后获取部分其他信息时，适用于作为非上市实体的被审计单位的无保留意见审计报告。

参考格式 4: 当注册会计师在审计报告日前未获取任何其他信息，但预期能够在审计报告日后获取其他信息时，适用于作为上市实体的被审计单位的无保留意见审计报告。

参考格式 5: 当注册会计师在审计报告日前已获取所有其他信息，并且已确定其他信息存在重大错报时，适用于任何被审计单位，无论是上市实体还是非上市实体的无保留意见审计报告。

参考格式 6: 当注册会计师在审计报告日前已获取所有其他信息，但合并财务报表重要项目的范围存在限制，且影响其他信息时，适用于任何被审计单位，无论是上市实体还是非上市实体的保留意见审计

报告。

参考格式 7: 当注册会计师在审计报告日前已获取所有其他信息, 且对合并财务报表发表的否定意见也对其他信息有影响时, 适用于任何被审计单位, 无论是上市实体还是非上市实体的否定意见审计报告。

参考格式 1 :当注册会计师在审计报告日前已获取所有其他信息 , 且未识别出其他信息存在重大错报时 , 适用于任何被审计单位 , 无论是上市实体还是非上市实体的无保留意见审计报告

背景信息:

1. 对上市实体或非上市实体整套财务报表进行审计。该审计不属于集团审计 (即不适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》);

2. 管理层按照企业会计准则编制财务报表;

3. 审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》关于管理层对财务报表责任的描述;

4. 基于获取的审计证据, 注册会计师认为发表无保留意见是恰当的;

5. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则;

6. 基于获取的审计证据, 根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》, 注册会计师认为可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的相关事项或情况不存在重大不确定性;

7. 已按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》就关键审计事项进行了沟通；

8. 注册会计师在审计报告日前已获取所有其他信息，且未识别出信息存在重大错报；

9. 负责监督财务报表的人员与负责编制财务报表的人员不同；

10. 除财务报表审计外，按照法律法规的要求，注册会计师负有其他报告责任，且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责任。

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

一、对财务报表审计的报告

（一）审计意见

我们审计了 ABC 股份有限公司（以下简称公司）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、现金流量表、股东权益变动表以及财务报表附注。

我们认为，后附的财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允地反映了公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

（二）形成审计意见的基础

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们的

在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于公司，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

（三）关键审计事项

关键审计事项是根据我们的职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项。这些事项是在对财务报表整体进行审计并形成意见的背景下进行处理的，我们不对这些事项提供单独的意见。

[按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》的规定描述每一关键审计事项。]

（四）其他信息

管理层对其他信息负责。其他信息包括[X 报告中涵盖的信息，但不包括财务报表和我们的审计报告]。

我们对财务报表的审计意见并不涵盖其他信息，我们也不对其他信息发表任何形式的鉴证结论。

结合我们对财务报表的审计，我们的责任是阅读其他信息，在此过程中，考虑其他信息是否与财务报表或我们在审计过程中了解的情况存在重大不一致或者似乎存在重大错报。基于我们已经执行的工作，如果我们确定其他信息存在重大错报，我们必须报告该事实。在这方面，我们无可报告。

（五）管理层和治理层对财务报表的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准

则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

(六) 注册会计师对财务报表审计的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

二、对其他法律和监管要求的报告

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

负责审计并出具审计报告的项目合伙人是[姓名]。

××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

参考格式 2 当注册会计师在审计报告日前已获取部分其他信息，且未识别出其他信息存在重大错报，并预期能够在审计报告日后获取部分其他信息时，适用于作为上市实体的被审计单位的无保留意见审计报告

背景信息：

1. 对上市实体整套财务报表进行审计。该审计不属于集团审计（即不适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；

2. 管理层按照企业会计准则编制财务报表；

3. 审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》关于管理层对财务报表责任的描述；

4. 基于获取的审计证据，注册会计师认为发表无保留意见是恰当的；

5. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；

6. 基于获取的审计证据，根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》，注册会计师认为可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的相关事项或情况不存在重大不确定性；

7. 已按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》就关键审计事项进行了沟通；

8. 注册会计师在审计报告日前已获取部分其他信息，且未识别出其他信息存在重大错报，并有望在审计报告日后获取剩余其他信息；

9. 负责监督财务报表的人员与负责编制财务报表的人员不同；

10. 除财务报表审计外，按照法律法规的要求，注册会计师负有其他报告责任，且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责任。

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

一、对财务报表审计的报告

（一）审计意见

我们审计了 ABC 股份有限公司（以下简称公司）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度利润表、现金流量表、股东权益变动表以及财务报表附注。

我们认为，后附的财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

（二）形成审计意见的基础

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于公司，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

（三）关键审计事项

关键审计事项是根据我们的职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项。这些事项是在对财务报表整体进行审计并形成意见的背景下进行处理的，我们不对这些事项发提供单独的意见。

[按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》的规定描述每一关键审计事项。]

（四）其他信息

管理层对其他信息负责。其他信息包括 X 报告（但不包括财务报表和我们的审计报告）和 Y 报告。我们在审计报告日前已获取 X 报告，而 Y 报告预期将在审计报告日后提供给我们。

我们对财务报表的审计意见并不涵盖其他信息，我们也（将）不对其他信息发表任何形式的鉴证结论。

结合我们对财务报表的审计，我们的责任是阅读上述其他信息，在此过程中，考虑其他信息是否与财务报表或我们在审计过程中了解的情况存在重大不一致或者似乎存在重大错报。

基于我们已经针对审计报告日前获取的其他信息执行的工作，如果我们确定该其他信息存在重大错报，我们必须报告该事实。在这方面，我们无可报告。

[当我们阅读 Y 报告后，如果我们确定存在重大错报，要求我们与治理层沟通该事项并采取（描述适用的措施）。]

（五）管理层和治理层对财务报表的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准

则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

(六) 注册会计师对财务报表审计的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

二、对其他法律和监管要求的报告

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

负责审计并出具审计报告的项目合伙人是[姓名]。

××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

参考格式 3 当注册会计师在审计报告日前已获取部分其他信息，且未识别出其他信息存在重大错报，并预期能够在审计报告日后获取部分其他信息时，适用于作为非上市的被审计单位的无保留意见审计报告

背景信息：

1. 对非上市实体整套财务报表进行审计。该审计不属于集团审计（即不适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；

2. 管理层按照企业会计准则编制财务报表；

3. 审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》关于管理层对财务报表责任的描述；

4. 基于获取的审计证据，注册会计师认为发表无保留意见是恰当的；

5. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；

6. 基于获取的审计证据，根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》，注册会计师认为可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的相关事项或情况不存在重大不确定性；

7. 已按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》就关键审计事项进行了沟通；

8. 注册会计师在审计报告日前已获取部分其他信息，且未识别出其他信息存在重大错报，并有望在审计报告日后获取剩余其他信息；

9. 负责监督财务报表的人员与负责编制财务报表的人员不同；
10. 除财务报表审计外，注册会计师不负有法律法规要求的其他报告责任。

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

一、 审计意见

我们审计了 ABC 股份有限公司（以下简称公司）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度利润表、现金流量表、股东权益变动表以及财务报表附注。

我们认为，后附的财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

二、 形成审计意见的基础

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于公司，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

三、 其他信息

管理层对其他信息负责。在审计报告日获取的其他信息是[X 报

告中涵盖的信息，但不包括财务报表和我们的审计报告]。

我们对财务报表的审计意见并不涵盖其他信息，我们不对其他信息发表任何形式的鉴证结论。

结合我们对财务报表的审计，我们的责任是阅读其他信息，在此过程中，考虑其他信息是否与财务报表或我们在审计过程中了解的情况存在重大不一致或者似乎存在重大错报。

基于我们已经针对审计报告日获取的其他信息执行的工作，如果我们确定该其他信息存在重大错报，我们必须报告该事实。在这方面，我们无可报告。

四、管理层和治理层对财务报表的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

五、注册会计师对财务报表审计的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

负责审计并出具审计报告的项目合伙人是[姓名]。

××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

参考格式 4 当注册会计师在审计报告日前未获取任何其他信息，但预期能够在审计报告日后获取其他信息时，适用于作为上市实体的被审计单位的无保留意见审计报告

背景信息：

1. 对上市实体整套财务报表进行审计。该审计不属于集团审计（即不适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；

2. 管理层按照企业会计准则编制财务报表；

3. 审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》关于管理层对财务报表责任的描述；

4. 基于获取的审计证据，注册会计师认为发表无保留意见是恰当的；

5. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；

6. 基于获取的审计证据，根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》，注册会计师认为可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的相关事项或情况不存在重大不确定性；

7. 已按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》就关键审计事项进行了沟通；

8. 注册会计师在审计报告日前未获取任何其他信息，但有望在审计报告日后获取其他信息；

9. 负责监督财务报表的人员与负责编制财务报表的人员不同；

10. 除财务报表审计外，按照法律法规的要求，注册会计师负有其他报告责任，且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责任。

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

一、对财务报表审计的报告

（一）审计意见

我们审计了 ABC 股份有限公司（以下简称公司）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度利润表、现金流量表、股东权益变动表以及财务报表附注。

我们认为，后附的财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

（二）形成审计意见的基础

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于公司，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

（三）关键审计事项

关键审计事项是根据我们的职业判断，认为对本期财务报表审计

最为重要的事项。这些事项是在对财务报表整体进行审计并形成意见的背景下进行处理的，我们不对这些事项提供发表单独的意见。

[按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》的规定描述每一关键审计事项。]

（四）其他信息

管理层对其他信息负责。其他信息包括[X 报告中涵盖的信息，但不包括财务报表和我们的审计报告]。X 报告预期将在审计报告日后提供给我们。

我们对财务报表的审计意见并不涵盖其他信息，我们不对其他信息发表任何形式的鉴证结论。

结合我们对财务报表的审计，我们的责任是在能够获取上述其他信息时予以阅读，在此过程中，考虑其他信息是否与财务报表或我们在审计过程中了解的情况存在重大不一致或者似乎存在重大错报。

[当我们阅读 X 报告后，如果我们确定存在重大错报，我们将与治理层沟通该事项并采取（描述适用的措施）。]

（五）管理层和治理层对财务报表的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

（六）注册会计师对财务报表审计的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成

审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

二、对其他法律和监管要求的报告

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

负责审计并出具审计报告的项目合伙人是[姓名]。

××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

参考格式 5 当注册会计师在审计报告日前已获取所有其他信息，并且已确定其他信息存在重大错报时，适用于任何被审计单位，无论是上市实体还是非上市实体的无保留意见审计报告

背景信息：

1. 对上市实体或非上市实体整套财务报表进行审计。该审计不属于集团审计（即不适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；

2. 管理层按照企业会计准则编制财务报表；

3. 审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》关于管理层对财务报表责任的描述；

4. 基于获取的审计证据，注册会计师认为发表无保留意见是恰当的；

5. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；

6. 基于获取的审计证据，根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》，注册会计师认为可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的相关事项或情况不存在重大不确定性；

7. 已按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》就关键审计事项进行了沟通；

8. 注册会计师在审计报告日前已获取所有其他信息，并且已断定其他信息存在重大错报；

9. 负责监督财务报表的人员与负责编制财务报表的人员不同；

10. 除财务报表审计外，按照法律法规的要求，注册会计师负有其他报告责任，且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责任。

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

一、 审计意见

我们审计了 ABC 股份有限公司（以下简称公司）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度利润表、现金流量表、股东权益变动表以及财务报表附注。

我们认为，后附的财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

二、 形成审计意见的基础

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。 审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于公司，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

三、 关键审计事项

关键审计事项是根据我们的职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项。这些事项是在对财务报表整体进行审计并形成意见

的背景下进行处理的，我们不对这些事项提供单独的意见。

[按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》的规定描述每一关键审计事项。]

四、其他信息

管理层对其他信息负责。其他信息包括[X 报告中涵盖的信息，但不包括财务报表和我们的审计报告]。

我们对财务报表的审计意见并不涵盖其他信息，我们不对其他信息发表任何形式的鉴证结论。

结合我们对财务报表的审计，我们的责任是阅读其他信息，在此过程中，考虑其他信息是否与财务报表或我们在审计过程中了解的情况存在重大不一致或者似乎存在重大错报。

基于我们已经执行的工作，如果我们确定其他信息存在重大错报，我们必须报告该事实。如下所述，我们确定其他信息存在重大错报。

[描述其他信息的重大错报]

五、管理层和治理层对财务报表的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 1。]

六、注册会计师对财务报表审计的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格

式 1。]

负责审计并出具审计报告的项目合伙人是[姓名]。

××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

参考格式 6 当注册会计师在审计报告日前已获取所有其他信息，但合并财务报表重要项目的范围存在限制，且影响了其他信息时，适用于任何被审计单位，无论是上市实体还是非上市实体的保留意见审计报告

背景信息：

1. 对上市实体或非上市实体整套合并财务报表进行审计。该审计属于集团审计（即适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）。

2. 管理层按照企业会计准则编制合并财务报表；

3. 审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》关于管理层对合并财务报表责任的描述；

4. 对于一项境外关联方的投资，注册会计师无法获取充分、适当的审计证据。无法获取充分、适当审计证据的可能影响对合并财务报表而言被认为是重大但不是广泛的（即保留意见是适当的）；

5. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；

6. 基于获取的审计证据，根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》，注册会计师认为可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的相关事项或情况不存在重大不确定性；

7. 已按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》就关键审计事项进行了沟通；

8. 注册会计师在审计报告日前已获取所有其他信息，且对合并

财务报表的重要项目存在的范围限制也影响了其他信息；

9. 负责监督合并财务报表的人员与负责编制合并财务报表的人员不同；

10. 除合并财务报表审计外，注册会计师不负有法律法规要求的其他报告责任。

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东

一、保留意见

我们审计了 ABC 股份有限公司及其子公司（以下简称集团）合并财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的合并资产负债表，20×1 年度合并利润表、合并现金流量表、合并股东权益变动表以及财务报表附注。

我们认为，除“形成保留意见的基础”部分描述的事项可能产生的影响外，后附的合并财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了集团 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

二、形成保留意见的基础

集团对本年度内取得的境外联营公司 XYZ 公司的投资以权益法核算，截至 20×1 年 12 月 31 日，该项投资在合并资产负债表的账面价值为××元，集团按持股比例计算的 XYZ 公司净收益份额××元

已包含在集团本年度收益中。由于我们无法接触 XYZ 公司的财务信息、管理层以及注册会计师，我们无法就集团对 XYZ 公司在 20×1 年 12 月 31 日投资的账面余额以及集团按持股比例计算的 XYZ 公司当年度净收益份额获取充分、适当的审计证据。因此，我们无法确定是否需要对上述金额进行调整。

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对合并财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于集团，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表保留意见提供了基础。

三、关键审计事项

关键审计事项是根据我们的职业判断，认为对本期合并财务报表审计最为重要的事项。这些事项是在对合并财务报表整体进行审计并形成意见的背景下进行处理的，我们不对这些事项提供单独的意见。除“形成保留意见的基础”部分描述的事项外，我们确定下文所述事项属于关键审计事项，需要在报告中提及。

[按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》的规定描述每一关键审计事项。]

四、其他信息

管理层对其他信息负责。其他信息包括[X 报告中涵盖的信息，但不包括合并财务报表和我们的审计报告]。

我们对合并财务报表的审计意见并不涵盖其他信息，我们也不对

其他信息发表任何形式的鉴证结论。

结合我们对合并财务报表的审计，我们的责任是阅读其他信息，在此过程中，考虑其他信息是否与合并财务报表或我们在审计过程中了解的情况存在重大不一致或者似乎存在重大错报。

基于我们已经执行的工作，如果我们确定其他信息存在重大错报，我们必须报告该事实。如上面“形成保留意见的基础”部分所述，我们无法就 20×1 年 12 月 31 日集团对 XYZ 公司投资的账面余额以及集团按持股比例计算的 XYZ 公司当年度净收益份额获取充分、适当的审计证据。因此，我们无法确定与该事项相关的其他信息是否存在重大错报。

五、管理层和治理层对合并财务报表的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 2。]

六、注册会计师对合并财务报表审计的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 2。]

负责审计并出具审计报告的项目合伙人是[姓名]。

××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

**参考格式 7 :当注册会计师在审计报告日前已获取所有其他信息 ,
且对合并财务报表发表的否定意见也对其他信息有影响时 ,适用
于任何被审计单位 ,无论是上市实体还是非上市实体的否定意见
审计报告**

背景信息:

1. 对上市实体或非上市实体整套合并财务报表进行审计。该审计属于集团审计（即适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；

2. 管理层按照企业会计准则编制合并财务报表；

3. 审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》关于管理层对合并财务报表责任的描述；

4. 由于未合并一家子公司，合并财务报表存在重大错报，重大错报对合并财务报表而言被认为是广泛的。由于不可行，合并财务报表错报的影响无法确定（即否定意见是适当的）；

5. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；

6. 基于获取的审计证据，根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》，注册会计师认为可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的相关事项或情况不存在重大不确定性；

7. 已按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》就关键审计事项进行了沟通；

8. 注册会计师在审计报告日前已获取所有其他信息，且对合并

财务报表发表的否定意见也对其他信息有影响；

9. 负责监督合并财务报表的人员与负责编制合并财务报表的人员不同；

10. 除合并财务报表审计外，注册会计师不负有法律法规要求的其他报告责任。

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

一、否定意见

我们审计了 ABC 股份有限公司及其子公司（以下简称集团）合并财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的合并资产负债表，20×1 年度合并利润表、合并现金流量表、合并股东权益变动表以及财务报表附注。

我们认为，由于本报告“形成否定意见的基础”部分讨论的事项的重要性，后附的合并财务报表未能按照企业会计准则的规定编制，公允反映集团 20×1 年 12 月 31 日的财务状况，以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

二、形成否定意见的基础

如附注×所述，由于未能确定子公司某些重要资产和负债项目在取得日的公允价值，集团未将其于 20×1 年度内取得的子公司 XYZ 公司纳入合并范围。该项投资因此以成本模式计量。根据企业会计准

则，集团应将该子公司纳入合并范围，并以暂估金额作为收购价的基础。如果将 XYZ 公司纳入合并范围，后附合并财务报表的很多项目将受到重大影响。我们尚未确定未将该公司纳入合并范围对合并财务报表的影响。

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对合并财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于集团，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表否定意见提供了基础。

三、关键审计事项

关键审计事项是根据我们的职业判断，认为对本期合并财务报表审计最为重要的事项。这些事项是在对合并财务报表整体进行审计并形成意见的背景下进行处理的，我们不对这些事项提供单独的意见。除“形成否定意见的基础”部分描述的事项外，我们确定下文所述事项属于关键审计事项，需要在报告中提及。

[按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》的规定描述每一关键审计事项。]

四、其他信息

管理层对其他信息负责。其他信息包括[X 报告中涵盖的信息，但不包括合并财务报表和我们的审计报告]。

我们对合并财务报表的审计意见并不涵盖其他信息，我们也不对其他信息发表任何形式的鉴证结论。

结合我们对合并财务报表的审计，我们的责任是阅读其他信息，在此过程中，考虑其他信息是否与合并财务报表或我们在审计过程中了解的情况存在重大不一致或者似乎存在重大错报。基于我们已经执行的工作，如果我们确定其他信息存在重大错报，我们必须报告该事实。如上述“形成否定意见的基础”部分所述，集团应当将 XYZ 公司纳入合并范围，并以暂估金额作为收购价的基础。我们确定由于同一原因，X 报告中的相关金额或其他项目受到未合并 XYZ 公司的影响，其他信息也存在重大错报。

五、管理层和治理层对合并财务报表的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 2。]

六、注册会计师对合并财务报表审计的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》参考格式 2。]

负责审计并出具审计报告的项目合伙人是[姓名]。

××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：xxx

（签名并盖章）

二〇x二年x月x日

中国xx市

附件 8:

审计报告相关准则修订（起草）说明

一、修订的必要性

审计报告是注册会计师对财务报表发表审计意见形成的书面报告，同时也是注册会计师与财务报表使用者沟通审计事项的主要手段。审计报告是财务信息生成链条上关键的一环，对增强财务信息的可信性起着至关重要的作用。现行审计报告模式在格式、要素和内容上，都体现了标准化，其核心内容是审计意见，即注册会计师对财务报表是否具有合法性和公允性发表高度浓缩的意见。审计报告的标准具有格式统一、要素一致、内容简洁、意见明确等优点，但也存在着信息含量低、相关性差等缺陷。

2008 年美国发生的金融危机波及全球，无论是发达国家，还是发展中国家，经济均遭到重创。政府部门、监管机构和利益相关者，除了分析金融危机爆发的直接原因外，也在反思金融危机中审计的不足，探讨如何改革现行审计制度，改进审计报告模式，提高审计报告的信息含量和时效性，以进一步发挥注册会计师在促进经济发展和金融稳定中的作用。2014 年，欧盟出台新的审计指令和公众利益实体审计监管要求，规定在对公众利益实体财务报表出具的审计报告中，还应指出最重要的重大错报风险以及注册会计师应对措施等内容。2015 年年初，国际审计与鉴

证准则理事会(IAASB)发布新制定和修订的审计报告系列准则,改革现行审计报告模式,增加审计报告要素,丰富审计报告内容。特别是引进关键审计事项部分,使得审计报告和财务报表的使用者,可以了解与被审计单位和财务报表审计更为相关、决策有用的信息。这些信息可能包括注册会计师评估的重大错报风险较高的领域或识别出的特别风险、涉及管理层判断的重大不确定性事项和重大审计判断、当期重大交易或事项对审计的影响。上述对审计报告模式的改革,弥补了现行审计报告模式的缺陷,提高了审计报告对财务报表使用者的沟通价值,提供更多相关和决策有用的信息,并提高了审计工作的透明度。

我国的审计准则实现了与国际准则的趋同,目前采用的审计报告模式是全球通用的模式,也存在着信息含量低、相关性差等问题。国际审计准则对审计报告模式的改革,客观上要求我国及时借鉴新的国际审计准则,采用新的审计报告模式,实现我国审计准则的持续趋同。同时,随着我国资本市场的改革和IPO注册制的推行,政府部门、监管机构和投资者将对注册会计师执业质量提出更高的要求,期望注册会计师出具的审计报告将更具有相关性和决策有用性,以降低资本市场的不确定性和信息不对称带来的风险。为此,亟需我们借鉴国际审计报告改革的最新成果,并结合我国实际情况,对审计报告相关准则做出修订。

二、修订的总体目标和思路

针对上述现行审计报告模式的重大缺陷,我们确定了如下修

订目标和思路:

(一)提高审计报告的信息含量,增强相关性和决策有用性。

借鉴国际审计报告准则,在审计报告中增加关键审计事项部分,对与所审计项目相关的个性信息进行描述,以提高审计报告的相关性和决策有用性。当然,在审计报告中增加关键审计事项部分,并不改变审计的根本目标,不改变被审计单位管理层和治理层作为被审计单位信息披露者、注册会计师作为信息鉴证者的基本定位,不改变审计的基本方法和流程,而只是要求注册会计师将当期财务报表审计中最为重要的事项从审计的角度在审计报告中予以沟通。

(二)提高审计报告的沟通价值,增强审计工作的透明度。

通过修改审计报告的内容和措辞,使财务报表使用者能更准确理解审计的基本定位、核心概念以及注册会计师、治理层和管理层各自的职责,弥合“期望差距”。一是在审计报告中说明注册会计师和管理层对持续经营假设各自的责任;二是在审计报告中说明注册会计师对年报中除已审计财务报表和审计报告以外的其他信息的信息的责任;三是在审计报告中增加对“合理保证”、“重要性”、“风险导向审计”等审计核心概念的阐释;四是在审计报告对注册会计师发现舞弊的责任、与治理层沟通的责任等进行阐释;五是要求在审计报告中披露项目合伙人的姓名,以明确对审计质量承担最终责任的人员。

(三)强化注册会计师与审计相关的责任,回应财务报表使

用者对持续经营、其他信息、注册会计师独立性的关注。

一是强化注册会计师对持续经营的审计投入，当持续经营存在重大不确定性时，要求在审计报告中单设段落予以突出强调；二是提高注册会计师对被审计单位年度报告中包含的其他信息的工作投入，并要求注册会计师在审计报告中单设段落报告工作的结果；三是要求注册会计师在审计报告中声明独立于被审计单位，并履行了职业道德方面的其他责任。

三、修订的过程

（一）立项研究阶段。

为了准确把握国际审计准则的精髓，研究我国审计报告模式存在的问题，我们于 2015 年 1 月成立项目组，由中注协人员、学术界和实务界的专家组成，立项研究相关准则。

（二）起草初稿阶段。

在立项研究的基础上，各项目组陆续于 2015 年 3 月开始起草相关审计准则初稿。在起草的过程中，我们积极发挥项目组的集体力量，通过项目组讨论、实地调研、专家咨询等方式，力求将我国审计业务的实践经验与国际准则的先进成果相结合。

（三）研讨论证阶段。

为了确保初稿的起草质量，听取实务界对准则初稿的意见和建议，我们于 2015 年 10 月举办了审计准则修订研讨班，由项目负责人对相关准则修订情况进行系统讲解，并组织学员对准则修订中的关键问题进行分组研讨。随后，我们在整理、研究、吸收

此次研讨班成果的基础上，对初稿作出修改完善，并于 2015 年 11 月邀请政府相关部门、学术界、企业界、实务界的代表对文本进行论证。

四、修订的主要内容

（一）关于《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项（拟订，征求意见稿）》。

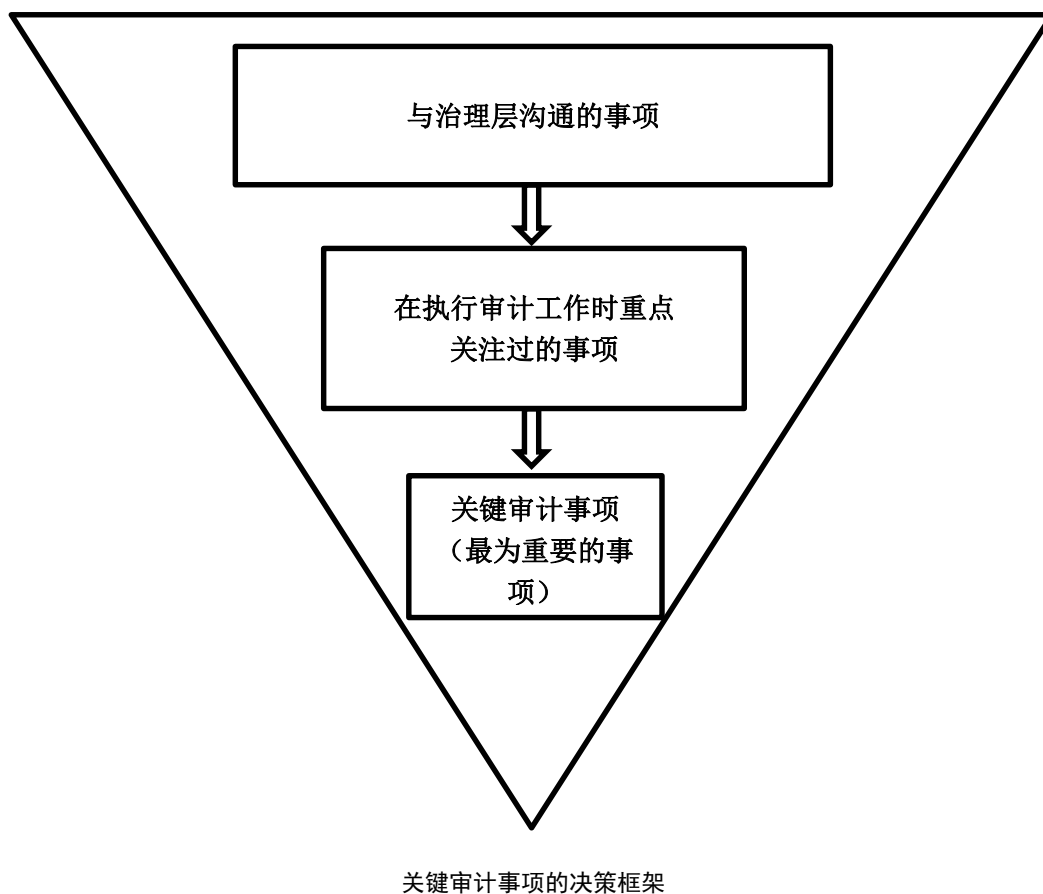
1.要求注册会计师在上市实体审计报告中沟通关键审计事项。

本征求意见稿要求注册会计师在上市实体审计报告中增加关键审计事项部分，用于沟通关键审计事项。关键审计事项，是指注册会计师根据职业判断认为对当期财务报表审计最为重要的事项。

通过要求注册会计师沟通关键审计事项，可以提高已执行审计工作的透明度，从而提高审计报告的决策相关性和有用性。沟通关键审计事项还能够为财务报表使用者提供额外的信息，以帮助其了解被审计单位、已审计财务报表中涉及重大管理层判断的领域，以及注册会计师根据职业判断认为对当期财务报表审计最为重要的事项。

2.规定关键审计事项的决策框架。

根据关键审计事项的定义，注册会计师在确定关键审计事项时，需要遵循以下决策框架（如图所示）：



(1) 以“与治理层沟通的事项”为起点选择关键审计事项。

《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通（修订，征求意见稿）》要求注册会计师与被审计单位治理层沟通审计过程中的重大发现，包括注册会计师对被审计单位的重要会计政策、会计估计和财务报表披露等会计实务的看法，以及审计过程中遇到的重大困难等，以便于治理层履行其监督财务报告过程的职责，也便于注册会计师履行审计职责。在现行准则规范下，除非注册会计师针对这些事项发表非无保留意见，否则这部分沟通事项将不在审计报告中披露。调查结果表明，财务报表使

用者对这些事项感兴趣，并且呼吁增加这些沟通的透明度。因此，本征求意见稿要求注册会计师从与治理层沟通事项中选取关键审计事项。

(2)从“与治理层沟通的事项”中选出“在执行审计工作时重点关注过的事项”。

根据风险导向审计的理念，注册会计师需要识别和评估财务报表重大错报风险，设计和实施应对这些风险的审计程序，获取充分、适当的审计证据，以作为形成审计意见的基础。注册会计师评估的重大错报风险越高，在计划和实施审计程序并评价审计程序的结果时涉及的判断就越多，就需要获取越有说服力的审计证据。因此，在风险导向审计模式下，有些事项是注册会计师在执行审计时重点关注过的事项，通常影响注册会计师的总体审计策略以及对这些事项分配的审计资源和审计工作力度。

本征求意见稿规定，注册会计师在确定哪些事项属于重点关注过的事项时，需要特别考虑下列方面：

①评估的重大错报风险较高的领域或识别出的特别风险。特别风险，根据审计准则中的定义，是指注册会计师识别和评估的、根据判断认为需要特别考虑的重大错报风险。评估的重大错报风险较高的领域或识别出的特别风险，需要注册会计师在审计中投放更多的审计资源予以应对。因此，注册会计师在确定的重点关注过的事项时需要特别考虑该方面。

②与财务报表中涉及重大管理层判断（包括被认为具有高度

估计不确定性的会计估计)的领域相关的重大审计判断。财务报表中复杂、重大的管理层判断领域，通常涉及困难、复杂的审计判断。因此，注册会计师在确定的重点关注过的事项时需要特别考虑该方面。

③当期重大交易或事项对审计的影响。对财务报表或审计工作具有重大影响的事项或交易可能对注册会计师的总体审计策略产生重大影响，也可能被识别为特别风险。因此，注册会计师在确定的重点关注过的事项时需要特别考虑该方面。

(3)从“在执行审计工作时重点关注过的事项”中选出“最为重要的事项”，从而构成关键审计事项。

“最为重要的事项”并不意味着只有一项，其数量受被审计单位规模和复杂程度、业务和经营环境的性质，以及审计业务具体事实和情况的影响。注册会计师需要以被审计单位和审计工作为背景，综合考虑该事项对预期使用者理解财务报表整体的重要程度、与该事项相关的会计政策的复杂程度或主观程度、与该事项相关的错报的性质和重要程度、为应对该事项需要付出的审计努力的性质和程度、注册会计师遇到的困难的性质和严重程度、与该事项相关的控制缺陷的严重程度等因素，作出职业判断。

3.对在审计报告中描述关键审计事项作出规范。

为帮助财务报表使用者了解注册会计师确定的关键审计事项，本征求意见稿要求注册会计师在审计报告中逐项描述每一关键审计事项，并同时说明下列方面：

(1) 该事项被认定为审计中最为重要的事项之一，因而被确定为关键审计事项的原因；

(2) 该事项在审计中是如何应对的。

为达到突出关键审计事项的目的，注册会计师应当在审计报告中单设一部分，以“关键审计事项”为标题，并在该部分使用恰当的子标题逐项描述每一关键审计事项，在描述时，注册会计师还应当分别索引至财务报表的相关披露（如有），以使预期使用者能够进一步了解管理层在编制财务报表时如何应对这些事项。

4.对在特殊情况下不在审计报告中沟通关键审计事项的情形作出规范。

一般而言，在审计报告中沟通关键审计事项，通常有助于提高审计的透明度，是符合公众利益的。然而，在极其罕见的情况下，关键审计事项可能涉及某些“敏感信息”，沟通这些信息可能为被审计单位带来较为严重的负面影响。

在某些情况下，法律法规也可能禁止公开披露某事项。例如，公开披露某事项可能妨碍相关机构对某项违法行为或疑似违法行为的调查。

因此，本征求意见稿规定，除非法律法规禁止公开披露某事项，或者在极其罕见的情况下，如果合理预期在审计报告中沟通某事项造成的负面后果超过产生的公众利益方面的益处，注册会计师确定不应在审计报告中沟通该事项，则注册会计师应当在审

计报告中逐项描述关键审计事项。

5.要求注册会计师就关键审计事项与治理层沟通。

治理层在监督财务报告过程中担当重要角色。就关键审计事项与治理层沟通，能够使治理层了解注册会计师就关键审计事项作出的审计决策的基础以及这些事项将如何在审计报告中作出描述，也能够使治理层考虑鉴于这些事项将在审计报告中沟通，作出新的披露或提高披露质量是否有用。因此，本征求意见稿要求注册会计师就下列方面与治理层沟通：

(1) 注册会计师确定的关键审计事项；

(2) 根据被审计单位和审计业务的具体情况，注册会计师确定不存在需要在审计报告中沟通的关键审计事项（如适用）。

6.要求在审计工作底稿中记录关键审计事项。

注册会计师编制的审计工作底稿，应当使得未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚了解重大职业判断。就关键审计事项而言，这些职业判断包括从与治理层沟通的事项中确定重点关注过的事项，以及这些事项中的每一项是否构成关键审计事项。因此，本征求意见稿拟要求注册会计师针对关键审计事项记录下列方面：

(1) 注册会计师确定的在执行审计工作时重点关注过的事项，以及针对每一事项，是否将其确定为关键审计事项及其理由；

(2) 注册会计师确定不存在需要在审计报告中沟通的关键审计事项，或者仅有的需要沟通的关键审计事项是导致发表非无

保留意见的事项或导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性的事项的理由；

(3) 注册会计师确定不在审计报告中沟通某项关键审计事项的理由。

7.不允许在关键审计事项部分沟通某些关键审计事项。

在审计报告的关键审计事项部分沟通的事项，必须是在形成审计意见时已得到恰当解决的事项。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（修订，征求意见稿）》的规定导致非无保留意见的事项，或者根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营（修订，征求意见稿）》的规定导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性，就其性质而言都属于关键审计事项。然而，这些事项不得在审计报告的关键审计事项部分进行描述，而应当分别在导致非无保留意见的事项部分或与持续经营相关的重大不确定性部分进行描述。

（二）关于《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告（修订，征求意见稿）》。

1.优化审计报告要素的排列顺序。

(1) 调整审计意见的位置。在现行审计报告模式下，审计意见段置于审计报告正文的最后位置。为了突出注册会计师发表的审计意见，本征求意见稿拟将审计意见作为审计报告的第一部分，并以“审计意见”作为标题。

(2) 在无保留意见审计报告中增加形成审计意见的基础部分。为帮助财务报表使用者了解关于审计意见的重要背景信息，本征求意见稿拟在审计报告中增加形成审计意见的基础部分，并将其紧接在审计意见部分之后。为了回应社会公众对注册会计师独立性的关注，进而提高其对审计质量的信心，本征求意见稿拟在形成审计意见的基础部分声明注册会计师按照与审计相关的职业道德要求独立于被审计单位，并按照这些要求履行了职业道德方面的其他责任。声明中还应当指明发布相关职业道德要求的国家或地区，如中国注册会计师职业道德守则。

2.改进关于管理层对财务报表责任的表述。

根据现行准则，管理层对财务报表的责任主要包括按照适用的财务报告编制基础编制财务报表，以及设计、执行和维护必要的内部控制。金融危机的爆发，促使利益相关者更加关注被审计单位的持续经营能力。根据财务报告编制基础的要求，管理层在编制财务报表时，应当评估被审计单位的持续经营能力和使用持续经营假设是否适当，披露（如适用）与持续经营相关的事项，并描述在何种情况下使用持续经营假设是适当的。本征求意见稿拟在现行准则规定的管理层责任的基础上，增加管理层对上述持续经营责任的描述。

3.改进关于注册会计师对财务报表审计责任的表述。

为帮助财务报表使用者更加清晰地了解注册会计师与财务报表审计相关的责任，本征求意见稿增加关于注册会计师与持续

经营、发现舞弊、与治理层沟通、沟通关键审计事项、运用职业判断、保持职业怀疑等相关的责任，并增加对“合理保证”、“重要性”、“风险导向审计”等审计核心概念的阐释。对于集团审计，进一步描述注册会计师在指导、监督和执行集团审计方面的责任。

4.增加关于披露项目合伙人姓名的要求。

本征求意见稿拟要求在对上市实体整套通用目的财务报表出具的审计报告中披露项目合伙人的姓名，以进一步增强对审计报告使用者的透明度。

（三）关于《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营（修订，征求意见稿）》。

1.在审计报告中增加与持续经营相关的重大不确定性部分。

如果注册会计师认为管理层运用持续经营假设是适当的，但存在重大不确定性，且财务报表对重大不确定性已作出充分披露，根据现行准则的规定，注册会计师应当在审计报告中增加强调事项段，强调可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性的事实，提醒财务报表使用者关注财务报表附注中的相关披露。本征求意见稿为了在审计报告中突出显示持续经营事项，以提醒财务报表使用者关注，在该情况下，要求注册会计师在审计报告中增加以“与持续经营相关的重大不确定性”为标题的单独部分，以提醒财务报表使用者关注财务报表附注中对相关事项的披露，并说明这些事项或情况表明存在可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性。

2.强化注册会计师对评价管理层披露持续经营事项的责任。

虽然披露持续经营事项是管理层的责任，并由财务报告编制基础进行规范，但注册会计师仍有责任评价管理层披露的充分性。当持续经营存在重大不确定性时，注册会计师应当确定财务报表披露持续经营事项的充分性。本征求意见稿对此作出进一步规范并提供更详细的指引：如果已识别出可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，但根据获取的审计证据，注册会计师认为不存在重大不确定性，注册会计师应当根据适用的财务报告编制基础的规定，评价财务报表是否对这些事项或情况作出充分披露。

3.其他修订。

本征求意见稿还增加了以下要求：

(1) 注册会计师应当评价是否就管理层编制财务报表时运用持续经营假设的适当性获取了充分、适当的审计证据，并就运用持续经营假设的适当性得出结论。

(2) 如果适用，与治理层沟通持续经营对审计报告的影响。

(四) 关于《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通（修订，征求意见稿）》。

1.修订了与治理层沟通的事项。

为配合《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项（拟订，征求意见稿）》的相关规定，本征求意见稿对“沟通的事项”作出了进一步拓展并提供了更详细

的指引，具体包括：

（1）注册会计师与财务报表审计相关的责任。本征求意见稿指出，当《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项（拟订，征求意见稿）》适用时，注册会计师与财务报表审计相关的责任还包括注册会计师确定并在审计报告中沟通关键审计事项的责任。

（2）计划的审计范围和时间安排。本征求意见稿要求注册会计师与治理层沟通计划的审计范围和时间安排的总体情况，包括识别出的特别风险。就注册会计师识别出的特别风险进行沟通，可以帮助治理层了解存在特别风险的事项以及需要注册会计师予以特别考虑的原因。就特别风险进行沟通可以帮助治理层履行其对财务报告过程的监督责任。

针对计划的审计范围和时间安排，本征求意见稿增加了进一步指引，在现行准则的基础上，沟通的事项还可能包括：注册会计师计划如何应对重大错报风险评估水平较高的领域；实施计划的审计程序或评价审计结果需要的专门技巧或知识的性质及程度，包括利用专家的工作；当《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项（拟订，征求意见稿）》适用时，注册会计师对于哪些事项可能需要重点关注因而可能构成关键审计事项所作的初步判断。

（3）审计中发现的重大问题。本征求意见稿增加了新规定，要求注册会计师与治理层沟通审计中发现的重大问题时，还应沟

通影响审计报告格式和内容的情形（如存在）。这些情形包括：

①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（修订，征求意见稿）》的规定，注册会计师预期在审计报告中发表非无保留意见；

②根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营（修订，征求意见稿）》的规定，报告与持续经营相关的重大不确定性；

③根据《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项（拟订，征求意见稿）》的规定，沟通关键审计事项；

④根据《中国注册会计师审计准则第 1503 号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段（修订，征求意见稿）》的规定，注册会计师认为有必要（或其他审计准则要求）增加强调事项段或其他事项段。

2.对沟通的过程提供了更详细的指引。

本征求意见稿在现行准则的基础上，对“沟通的过程”提供了更详细的指引，具体包括：

（1）沟通的形式。除现行准则提及的因素外，对沟通事项的讨论是否将包含在审计报告中也将影响沟通的形式，例如，在审计报告中沟通关键审计事项时，注册会计师可能认为有必要就确定为关键审计事项的事项进行书面沟通。

（2）沟通的时间安排。审计过程中的及时沟通有助于注册

会计师与治理层进行充分的双向对话。此外，当《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项（拟订，征求意见稿）》适用时，注册会计师可以在讨论审计工作的计划范围及时间安排时沟通对关键审计事项的初步看法，注册会计师在沟通重大审计发现时也可以与治理层进行更加频繁的沟通，以进一步讨论此类事项。

3.其他修订。

鉴于会计实务重大方面的质量可能涉及管理层在编制财务报表时作出的最困难、最主观或最复杂的判断，注册会计师对于财务报表这些主观方面的看法可能与治理层履行对财务报告过程的监督职责尤其相关，本征求意见稿为会计实务质量方面的沟通提供了更加详细的指引。

（五）关于《中国注册会计师审计准则第 1503 号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段（修订，征求意见稿）》。

1.继续保留强调事项段。

在《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项（拟订，征求意见稿）》要求的关键审计事项部分之外，本征求意见稿继续保留在审计报告中增加强调事项段的规定。

强调事项不同于关键审计事项。强调事项段用于提及已在财务报表中作出恰当列报或披露，而注册会计师根据职业判断认为对财务报表使用者理解财务报表至关重要的事项。强调事项的概

念侧重于对财务报表使用者理解财务报表至关重要。强调事项段通常仅提及财务报表中的相关列报或披露，而不提供进一步描述。关键审计事项部分用于描述注册会计师根据职业判断认为对当期财务报表审计最为重要的事项，而该事项选自与治理层沟通过的、注册会计师在审计过程中予以重点关注过的事项。关键审计事项的概念侧重于注册会计师在审计过程中给予过重点关注。注册会计师应当详细描述每一关键审计事项。由于上述区别，本征求意见稿拟在审计报告的关键审计事项部分之外，保留强调事项段。

此外，对于非上市实体财务报表审计，本征求意见稿并不要求注册会计师在审计报告中沟通关键审计事项，因而继续保留强调事项段也是必要的。

2.增加与强调事项段和关键审计事项部分之间关系的相关规定。

(1) 禁止对确定为关键审计事项的事项使用强调事项段。在很多情况下，被确定为关键审计事项的事项与财务报表中列报或披露的事项相关，对这些事项在关键审计事项部分进行描述，能够提供比强调事项段更加丰富的信息（例如，不仅仅是提及所强调事项）。因此，当某事项已被确定为关键审计事项时，本征求意见稿拟禁止注册会计师对同一事项使用强调事项段。

(2) 强调事项段的使用不能替代对某项关键审计事项的描述。如果某事项符合关键审计事项的规定，注册会计师应当在关

键审计事项部分描述该事项，而不得对该事项使用强调事项段。

(3) 如果某事项不符合关键审计事项的规定，而注册会计师认为对财务报表使用者理解财务报表至关重要，应当对该事项使用强调事项段。

3.增加与其他事项段和关键审计事项部分之间关系的规定。

(1) 禁止对确定为关键审计事项的事项使用其他事项段。由于关键审计事项部分能够提供比其他事项段更加丰富的信息，因此，当某事项已被确定为关键审计事项时，本征求意见稿拟禁止注册会计师对同一事项使用其他事项段。

(2) 对于未在财务报表中列报或披露的事项，如果不符合关键审计事项的规定，而注册会计师认为与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师的责任或审计报告相关，可以对该事项使用其他事项段。

(六) 关于《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（修订，征求意见稿）》。

1.增加对财务报表发表无法表示意见时与关键审计事项相关的规定。

当对财务报表发表无法表示意见时，如果注册会计师沟通关键审计事项，可能会误导财务报表使用者，使其误认为财务报表整体在这些关键审计事项方面比实际情况更为可信，这与对财务报表整体发表无法表示意见相矛盾。因此，本征求意见稿拟规定，当对财务报表发表无法表示意见时，除非法律法规另有规定，否

则注册会计师不得在审计报告中包含关键审计事项部分。

（七）关于《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的责任（修订，征求意见稿）》。

1.修订了其他信息的范围和准则名称。

根据现行的《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对含有已审计财务报表的文件中的其他信息责任（修订，征求意见稿）》，其他信息是指根据法律法规的规定或惯例，在含有已审计财务报表的文件中包含的除已审计财务报表和审计报告以外的财务信息和非财务信息。

含有已审计财务报表的文件范围很广，规范起来针对性不强。因此，本征求意见稿将其他信息的范围界定为“实体年度报告中包含的除财务报表和审计报告以外的财务信息和非财务信息”，并扩展了年度报告的内涵，规定“年度报告，是指管理层或治理层根据法律法规的规定或惯例，一般以年度为基础编写的、旨在向所有者（或类似利益相关方）提供实体经营情况、财务业绩及财务状况信息的一个文件或系列文件组合”。

相应地，本征求意见稿将准则的名称由“注册会计师对含有已审计财务报表的文件中的其他信息责任”修改为“注册会计师对其他信息责任”。

2.增强了注册会计师对其他信息的工作力度。

鉴于年度报告中包含的其他信息越来越引起信息使用者的重视，本征求意见稿增强了注册会计师针对其他信息的工作力度，

主要包括：

（1）现行准则要求注册会计师阅读其他信息，并考虑其他信息与已审计财务报表之间是否存在重大不一致；本征求意见稿除要求注册会计师考虑其他信息与已审计财务报表之间是否存在重大不一致外，还要求注册会计师在已获取审计证据和已得出审计结论的背景下，考虑其他信息与注册会计师在审计中了解到的情况是否存在重大不一致。

（2）在考虑其他信息和财务报表之间是否存在重大不一致时，本征求意见稿要求注册会计师将其他信息中选定的金额和其他项目与财务报表中的相应金额和其他项目进行比较，以评价其一致性。

（3）当注册会计师阅读其他信息时，本征求意见稿还要求注册会计师对与财务报表或者注册会计师在审计过程中了解到的情况不相关的其他信息中似乎存在重大错报的迹象保持警觉。

3.增加了在审计报告中报告其他信息的要求。

为了帮助信息使用者更加清楚地了解注册会计师对其他信息执行的工作，以及注册会计师、管理层各自与其他信息相关的责任，本征求意见稿要求注册会计师在审计报告中增设一个单独的部分，以“其他信息”为标题，对与其他信息相关的内容进行报告，该部分应当包括以下内容：

（1）说明管理层对其他信息负责；

（2）指明审计报告日前注册会计师已获取的其他信息（如

有), 对于上市实体财务报表审计, 还要指明审计报告日后预期将获取的其他信息(如有)。

(3) 说明注册会计师的意见未涵盖其他信息, 因此, 注册会计师对其他信息不发表(或将不发表)审计意见, 或形成任何形式的鉴证结论。

(4) 描述注册会计师根据本准则的要求, 对其他信息进行阅读、考虑、报告的责任。

(5) 如果审计报告日前已经获取其他信息, 说明注册会计师无任何事项需要报告, 或者如果注册会计师得出结论认为, 其他信息存在未更正的重大错报, 说明其他信息中的未更正重大错报。

五、征求意见的主要问题

(一) 关于《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项(拟订, 征求意见稿)》。

问题 1: 您认为在审计报告中增设关键审计事项部分用以描述注册会计师认为对当期审计最为重要的事项, 是否有助于提高审计报告的决策有用性和相关性? 如果不能, 为什么?

问题 2: 您认为本征求意见稿是否能够提供一个清晰的框架以指导注册会计师确定关键审计事项? 如果不能, 为什么? 您认为注册会计师遵守本征求意见稿中的相关规定能否就关键审计事项的确定作出合理一致的判断? 如果不能, 为什么?

问题 3: 您认为本征求意见稿是否提供了充分的指引以帮助

注册会计师恰当地考虑在描述单一关键审计事项时应当包含的内容？如果不能，为什么？

问题 4: 您认为本征求意见稿允许注册会计师确定不存在需要沟通的关键审计事项是否合理？如果合理，您是否同意本征求意见稿中与之相关的要求？如果不合理，您是否认为至少应当要求注册会计师沟通一项关键审计事项？

问题 5: 您是否同意即使已审计财务报表包含比较财务信息，也要将关键审计事项限制为对当期财务报表审计最为重要的事项？

问题 6: 您认为在审计报告中沟通关键审计事项的要求是否应当扩展至上市实体以外的其他财务报表审计？

(二) 关于《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告（修订，征求意见稿）》。

问题 1: 您认为本征求意见稿对审计报告要素排列顺序的调整，能否起到提高沟通价值的作用？

问题 2: 您认为本征求意见稿中对管理层和注册会计师各自责任的表述是否准确、完整？

问题 3: 是否有其他提高审计报告沟通价值的建议？

(三) 关于《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营（修订，征求意见稿）》。

问题 1: 关于管理层披露持续经营事项的充分性，当存在重大不确定性时，现行准则要求注册会计师应当评价管理层披露的

充分性。本征求意见稿增加要求，当识别出持续经营事项但认为不存在重大不确定性时，注册会计师也应当评价披露的充分性。您认为新增加的要求是否具有可操作性？在审计实务中可能产生什么影响？

（四）关于《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通（修订，征求意见稿）》。

问题 1：您认为本征求意见稿关于沟通事项和沟通过程的规定在实际执行中是否存在困难？

（五）关于《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（修订，征求意见稿）》。

问题 1：您认为当对财务报表发表无法表示意见时，本征求意见稿禁止注册会计师在审计报告中沟通关键审计事项的要求是否合理？

问题 2：当对财务报表发表否定意见时，是否可以考虑与发表无法表示意见的情形相一致，即不在审计报告中包含关键审计事项部分？

（六）关于《中国注册会计师审计准则第 1503 号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段（修订，征求意见稿）》。

问题 1：您认为本征求意见稿中的相关规定是否有助于注册会计师准确区分强调事项与关键审计事项？

问题 2：您认为本征求意见稿中的相关规定是否有助于注册会计师理解和把握强调事项段、其他事项段、关键审计事项部分

之间的关系？

（七）关于《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的责任（修订，征求意见稿）》。

问题 1：本征求意见稿中关于年度报告的定义和解释，能否帮助注册会计师恰当识别年度报告？在实务中是否具有可操作性？

问题 2：本征求意见稿中关于注册会计师获取、阅读并考虑其他信息责任表述是否清晰？在实务中是否具有可操作性？