

《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》应用指南

(2017 年 2 月 28 日修订)

一、被审计单位会计实务的质量（参见本准则第十三条）

1. 管理层需要对财务报表中的金额和披露作出大量判断。

2. 《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》及其应用指南包含对会计实务质量方面的讨论。在考虑被审计单位会计实务的质量时，注册会计师可能注意到管理层判断中可能存在的偏向。注册会计师可能认为缺乏中立性产生的累积影响，连同未更正错报的影响，导致财务报表整体存在重大错报。管理层缺乏中立性可能影响注册会计师对财务报表整体是否存在重大错报的评价。缺乏中立性的迹象包括下列情形：

(1) 管理层对注册会计师在审计期间提请其注意的错报进行选择性地更正。例如，如果更正某一错报将增加盈利，则对该错报予以更正，反之如果更正某一错报将减少盈利，则对该错报不予更正；

(2) 管理层在作出会计估计时可能存在偏向。

3. 《中国注册会计师审计准则第 1321 号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露》涉及管理层在作出会计估计时可能存在的偏向。在得出单项会计估计是否合理的结论时，可能存在管理层偏向的迹象

本身并不构成错报。然而，这些迹象可能影响注册会计师对财务报表整体是否不存在重大错报的评价。

二、披露重大交易和事项对财务报表所传递信息的影响（参见本准则第十四条第（五）项）

4. 按照通用目的编制基础编制的财务报表通常反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。对于通用目的财务报表，注册会计师需要评价财务报表是否作出充分披露，以使财务报表预期使用者能够理解重大交易和事项对被审计单位财务状况、经营成果和现金流量的影响。

三、对适用的财务报告编制基础的说明（参见本准则第十六条）

5. 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〉应用指南》所述，管理层和治理层（如适用）编制的财务报表需要恰当说明适用的财务报告编制基础。这种说明向财务报表使用者告知编制财务报表所依据的编制基础。

6. 只有当财务报表符合适用的财务报告编制基础的所有要求（在财务报表所涵盖的期间内有效）时，声明财务报表按照该编制基础编制才是恰当的。

7. 在对适用的财务报告编制基础的说明中使用不严密的修饰语或限定性的语言（如“财务报表实质上符合国际财务报告准则的要求”）是不恰当的，因为这可能误导财务报表使用者。

（一）提及两个或两个以上财务报告编制基础

8. 在某些情况下，财务报表可能声明按照两个财务报告编制基础（如

某一国家或地区的财务报告编制基础和国际财务报告准则)编制。这可能是因为管理层被要求或自愿选择同时按照两个编制基础的规定编制财务报表,在这种情况下,两个财务报告编制基础都是适用的财务报告编制基础。只有当财务报表分别符合每个财务报告编制基础的所有要求时,声明财务报表按照这两个编制基础编制才是恰当的。财务报表需要同时符合两个编制基础的要求并且不需要调节,才能被视为按照两个财务报告编制基础编制。在实务中,同时遵守两个编制基础的可能性很小,除非某一国家或地区采用另一财务报告编制基础(如国际财务报告准则)作为本国或地区的财务报告编制基础,或者已消除遵守另一财务报告编制基础的所有障碍。

9. 如果财务报表按照某一财务报告编制基础编制,并且包含附注或补充报表,以将其结果调节至按照另一财务报告编制基础编制的结果,并不意味着该财务报表是按照另一财务报告编制基础编制的。这是因为该财务报表并没有按照另一财务报告编制基础要求的方式列示所有信息。

10. 然而,财务报表可能按照某一适用的财务报告编制基础编制,另外在财务报表附注中说明该财务报表符合另一财务报告编制基础的程度(如按照某一国家或地区财务报告编制基础编制的财务报表,可能说明其符合国际财务报告准则的程度)。这种说明可能构成本准则第四十六条讨论的补充财务信息,如果该信息不能与财务报表清楚区分,则将涵盖在审计意见中。

四、审计报告(参见本准则第二十条)

11. 书面形式的审计报告包括以纸质或电子介质形式存在的报告。

12. 本指南附录列示了包含本准则第二十条至第四十二条规定的要素的审计报告的参考格式。除审计意见部分和形成审计意见的基础部分之外，本准则对审计报告要素的排列顺序未作要求。然而，本准则要求使用特定的标题，以使按照审计准则执行审计出具的报告更易识别，特别是当审计报告要素的排列顺序不同于本指南附录中的审计报告参考格式时。

（一）按照中国注册会计师审计准则的规定执行审计工作出具的审计报告

标题（参见本准则第二十二條）

13. 审计报告的标题统一规范为“审计报告”。

收件人（参见本准则第二十三條）

14. 在某些国家或地区，法律法规或业务约定条款可能指定审计报告致送的对象。注册会计师通常将审计报告致送给财务报表使用者，一般是被审计单位的股东或治理层。

审计意见（参见本准则第二十五条至第二十六条）

提及已审计财务报表

15. 审计报告说明，注册会计师审计了被审计单位的财务报表，包括 [指明适用的财务报告编制基础规定的构成整套财务报表的每一财务报表的名称、日期或涵盖的期间] 以及相关财务报表附注。

16. 如果知悉已审计财务报表将包括在含有其他信息的文件（如年度报告）中，在列报格式允许的情况下，注册会计师可以考虑指出已审计财务报表在该文件中的页码。这有助于财务报表使用者识别与审计报告相关

的财务报表。

在所有重大方面公允反映

17. 当注册会计师发表无保留意见时，使用“基于上述说明”或“取决于”等措辞是不适当的，因为这暗示是有条件的意见，或者是对意见的弱化或修改。

描述财务报表及其反映的事项

18. 审计意见涵盖由适用的财务报告编制基础所确定的整套财务报表。例如，在许多通用目的编制基础中，财务报表包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表和相关附注（通常包括重要会计政策和会计估计以及其他解释性信息）。在某些国家或地区，额外的信息也可能被认为是财务报表的必要组成部分。

19. 审计意见说明财务报表在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础的规定编制，公允反映了财务报表旨在反映的事项。例如，对于按照企业会计准则的规定编制的财务报表，这些事项是“被审计单位期末的财务状况、截至期末某一期间的经营成果和现金流量”。因此，当适用的财务报告编制基础是企业会计准则时，本准则第二十六条中的[.....]可用前一句中的引号中的内容替代；如果适用其他的财务报告编制基础，则用描述财务报表旨在反映的事项的措辞替代。

对适用的财务报告编制基础的描述及其可能对审计意见的影响

20. 在审计意见中指出适用的财务报告编制基础，旨在告知审计报告使用者注册会计师发表审计意见的背景，而非为了限制注册会计师按照本

准则第十五条的规定作出的评价。注册会计师可以使用诸如下列措辞指明适用的财务报告编制基础：“……按照国际财务报告准则的规定”或者“…按照企业会计准则的规定……”。

21. 如果适用的财务报告编制基础包括财务报告准则和法律法規的规定，可以使用诸如下列措辞指明适用的财务报告编制基础：“……按照国际财务报告准则和[x国家公司法]的要求”。《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》规范了如何处理财务报告准则与相关部门的规定存在冲突的情况。

22. 如本指南第8段所述，财务报表可能按照两个财务报告编制基础编制，在这种情况下，这两个编制基础都是适用的财务报告编制基础。在对财务报表形成审计意见时，需要分别考虑每个编制基础，并按照本准则第二十六条和第二十七条的规定以下列方式在审计意见中提及这两个编制基础：

(1) 如果财务报表分别符合每个编制基础，注册会计师需要发表两个意见：即一个意见是，财务报表按照其中一个适用的财务报告编制基础（如x国财务报告编制基础）编制；另一个意见是，财务报表按照另一个适用的财务报告编制基础（如国际财务报告准则）编制。这两个意见可以分别表述，也可以在一个句子中表述（例如，财务报表在所有重大方面按照x国财务报告编制基础和国际财务报告准则的规定编制，公允反映了[……]）。

(2) 如果财务报表符合其中一个编制基础（如x国财务报告编制基础）而没有符合另一个编制基础（如国际财务报告准则），注册会计师需要对财

务报表按照其中一个编制基础（如×国财务报告编制基础）编制发表无保留意见，而按照《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，对财务报表按照另一个编制基础（如国际财务报告准则）编制发表非无保留意见。

23. 如本指南第10段所述，财务报表可能声称符合某一财务报告编制基础的所有要求，并补充披露财务报表对另一财务报告编制基础的符合程度。这种补充信息如果不能与财务报表清楚地区分，将涵盖在审计意见中（参见本准则第四十五条至第四十六条，以及本指南第60段至第66段）。因此：

（1）如果有关财务报表符合另一财务报告编制基础的披露具有误导性，注册会计师需要按照《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，发表非无保留意见；

（2）如果有关财务报表符合另一财务报告编制基础的披露不具有误导性，但是注册会计师认为该披露对财务报表使用者理解财务报表至关重要，注册会计师需要按照《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》的规定，在审计报告中增加强调事项段，以提醒财务报表使用者关注。

形成审计意见的基础（参见本准则第二十八条）

24. 形成审计意见的基础部分提供关于审计意见的重要背景。因此，本准则要求审计报告中形成审计意见的基础部分紧接在审计意见部分之后。

25. 提及使用的审计准则是为了向审计报告使用者说明，注册会计师按照审计准则的规定执行了审计工作。

相关职业道德要求

26. 指明相关职业道德要求所属的国家或地区，能够增加这些与特定审计业务有关的要求的透明度。《〈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》说明相关职业道德要求通常是指中国注册会计师职业道德守则中与财务报表审计相关的规定。当相关职业道德要求包括国际职业会计师道德守则的要求时，声明中可能也提及国际职业会计师道德守则。如果国际职业会计师道德守则构成与审计相关的所有职业道德要求，声明中无需指出所属的国家或地区。

27. 在某些国家或地区，相关职业道德要求可能存在于多个不同来源中，例如职业道德守则以及法律法规中额外的规则和要求。当独立性和其他相关职业道德要求来源数目有限时，注册会计师可以选择指出来源的名称（例如，该国家或地区适用的守则、规则和法规的名称），或者可以提及被普遍理解并且恰当概括这些来源的术语（例如，×国家或地区私营实体审计的独立性要求）。

28. 法律法规和审计业务约定条款等可能要求注册会计师在审计报告中就适用于财务报表审计的相关职业道德要求的来源提供更具体的信息，包括关于独立性的职业道德要求。

29. 如果与财务报表审计相关的职业道德要求有多个来源，在确定要包含在审计报告中的恰当信息量时，一个重要的考虑是平衡增加透明度与

掩盖审计报告中其他有用信息的风险。

对集团审计的特殊考虑

30. 在集团审计中，当相关职业道德要求（包括与独立性相关的要求）有多个来源时，在审计报告中提及的国家或地区一般与集团项目组适用的相关职业道德要求相关。这是因为在集团审计中，组成部分注册会计师也受到与集团审计相关的职业道德要求的约束。

31. 审计准则不制定关于注册会计师（包括组成部分注册会计师）的独立性或职业道德的具体要求，因此，不扩展或超越集团项目组适用的职业道德守则所作的独立性要求或其他职业道德要求，也不要求组成部分注册会计师在所有情况下都受到集团项目组适用的同一特定独立性要求的约束。因此，在集团审计中，相关职业道德要求（包括与独立性相关的要求）可能是复杂的。《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》就注册会计师对组成部分财务信息执行工作提供了指引，包括组成部分注册会计师不能满足与集团审计相关的独立性要求的情形。

关键审计事项（参见本准则第二十一条第二款）

32. 法律法规可能要求在对非上市实体的审计报告中沟通关键审计事项，例如被法律法规认定为公众利益实体的实体。

33. 注册会计师也可能决定在对其他实体的审计中沟通关键审计事项，包括可能涉及重大公众利益的实体。例如，实体拥有数量众多且分布广泛的利益相关者，以及考虑到实体业务的性质和规模。举例来说，这些实体可能包括金融机构（如银行、保险公司和养老基金）以及慈善机构等。

34. 《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》要求注册会计师就审计业务约定条款与管理层和治理层（如适用）达成一致意见，并说明在就业务约定条款达成一致意见时，管理层和治理层担任的角色取决于被审计单位的治理结构和相关法律法规的规定。该准则还要求在审计业务约定书或其他适当形式的书面协议中提及注册会计师拟出具的审计报告的预期形式和内容。当注册会计师不被要求沟通关键审计事项时，该准则说明，注册会计师在审计业务约定条款中提及可能在审计报告中沟通关键审计事项，可能是有帮助的；在某些国家或地区，注册会计师在审计业务约定条款中提及这一可能性可能是必要的，因为这将使其保留沟通关键审计事项的能力。

对公共部门实体的特殊考虑

35. 在公共部门，上市实体并不常见。然而，因其规模、复杂程度或公众利益方面，公共部门实体可能是重要的。在这种情况下，法律法规可能要求在审计报告中沟通关键审计事项，或在法律法规未做要求时，注册会计师可能决定在审计报告中沟通关键审计事项。

对财务报表的责任（参见本准则第二十九条至第三十条）

36. 《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》说明了注册会计师按照审计准则的规定执行审计工作的前提。管理层和治理层（如适用）认可其按照适用的财务报告编制基础编制财务报表，并使其实现公允反映的责任。管理层也认可其设计、执行和维护内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报

的责任。审计报告中对管理层责任的说明包括提及这两种责任，因为这有助于向财务报表使用者解释执行审计工作的前提。《中国注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通》使用治理层这一术语来描述对被审计单位负有监督责任的人员或组织，并对不同国家或地区以及不同被审计单位治理结构的多样性进行了讨论。

37. 某些情况下，在特定国家或地区或者基于被审计单位的性质，管理层和治理层承担与财务报表编制相关的额外责任，注册会计师在本准则第三十条和第三十一条所述责任的基础上增加对额外责任的说明是适当的。

38. 《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》要求注册会计师在审计业务约定书或其他适当形式的书面协议中约定管理层的责任。《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》允许注册会计师作出以下灵活处理：如果法律法规规定了管理层和治理层（如适用）与财务报告相关的责任，注册会计师根据判断可能确定法律法规规定的责任与《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》的规定在效果上是等同的。对于在效果上等同的责任，注册会计师可以使用法律法规的措辞，在业务约定书或其他适当形式的书面协议中描述管理层的责任。在这种情况下，注册会计师也可以在审计报告中使用这些措辞描述本准则第三十条第（一）项提及的管理层的责任。在其他情况下，包括业务约定书采用法律法规规定的措辞而注册会计师决定不在审计报告中使用时，使用本准则

第三十条第（一）项中的措辞。除按照本准则第三十条的规定在审计报告中描述管理层的责任外，注册会计师还可以通过索引，指出在何处有对这些信息的更详细描述（例如，被审计单位的年度报告或适当机构的网站）。

39. 法律法规可能提及管理层对会计账簿和记录或会计系统的适当性所承担的责任。因为会计账簿和记录或会计系统是内部控制必要的组成部分（如《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》所定义），所以《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》和本准则第三十条没有特别提及。

40. 本指南附录提供的参考格式演示了当适用的财务报告编制基础为企业会计准则时如何运用本准则第三十条第（二）项的要求。如果使用企业会计准则之外的其他适用的财务报告编制基础，则需要对参考格式进行调整，以反映所使用的其他财务报告编制基础。

对财务报告过程的监督（参见本准则第三十一条）

41. 当部分监督财务报告过程的人员同时参与编制财务报告时，可能需要对本准则第三十一条所要求的描述进行修改，以恰当反映被审计单位的特定情况。当监督财务报告过程的人员与负责编制财务报告的人员相同时，无需提及监督责任。

注册会计师对财务报表审计的责任（参见本准则第三十二条至第三十五条）

42. 按照本准则第三十二条至第三十五条的要求对注册会计师责任的

描述可以进行调整，以反映被审计单位的特定性质，例如，当针对合并财务报表出具审计报告时。本指南附录的参考格式2提供了在此情况下可能的示例。

注册会计师的目标（参见本准则第三十三条第（一）项）

43. 审计报告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。这与管理层编制财务报表的责任相区分。

描述重要性（参见本准则第三十三条第二款）

44. 本指南附录提供了按照本准则第三十三条第二款第（一）项的要求描述重要性的参考格式。如果按照本准则第三十三条第二款第（二）项的要求描述重要性，则可能需要对参考格式进行调整，以反映所使用的其他财务报告编制基础。

注册会计师与《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》相关的责任（参见本准则第三十五条第（三）项）

45. 在描述注册会计师的责任时，注册会计师可能认为提供超出本准则第三十五条第（三）项要求之外的额外信息是有用的。例如，注册会计师可以提及《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》第九条关于确定在执行审计工作时重点关注过的事项的要求。根据该要求，在确定执行审计工作时重点关注过的事项时，注册会计师应当考虑下列方面：

（1）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；

(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；

(3) 本期重大交易或事项对审计的影响。

其他报告责任（参见本准则第三十六条至第三十八条）

46. 注册会计师可能承担报告其他事项的额外责任，这些责任是对审计准则规定的注册会计师责任的补充。例如，如果注册会计师在财务报表审计中注意到某些事项，可能被要求对这些事项予以报告。此外，注册会计师可能被要求实施额外的规定程序并予以报告，或对特定事项（如会计账簿和记录的适当性、财务报告内部控制或其他信息）发表意见。

47. 在某些情况下，相关法律法规可能要求或允许注册会计师将对这些其他责任的报告作为对财务报表出具的审计报告的一部分。在另外一些情况下，相关法律法规可能要求或允许注册会计师在单独出具的报告中进行报告。

48. 仅当其他报告责任和审计准则规定的报告责任涉及同一事项，并且审计报告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时，本准则第三十六条至第三十八条才允许将其合并列示。为进行清楚地区分，可能有必要在审计报告中指出其他报告责任的来源并说明这些责任超出了审计准则规定的责任。否则，准则要求在审计报告中将其他报告责任单独作为一部分，并冠以“按照相关法律法规的要求报告的事项”或与

其内容相称的其他标题。在此情况下，本准则第三十八条要求注册会计师将审计准则规定的报告责任冠以“对财务报表出具的审计报告”这一标题。

项目合伙人的姓名（参见本准则第三十九条至第四十条）

49. 《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》要求会计师事务所制定政策和程序，为项目按照职业标准和适用的法律法规要求执行提供合理保证。尽管该准则已提出这些要求，在审计报告中指明项目合伙人有助于进一步增强对审计报告使用者的透明度。

50. 注册会计师可能决定在审计报告中包含项目合伙人姓名之外的信息，以进一步识别项目合伙人。

注册会计师的签名和盖章（参见本准则第四十一条）

51. 本准则要求注册会计师在审计报告中签名和盖章。

52. 在某些情形下，法律法规可能允许在审计报告中使用电子签名。

审计报告的日期（参见本准则第四十二条）

53. 审计报告的日期向审计报告使用者表明，注册会计师已考虑其熟悉的、截至审计报告日发生的交易和事项的影响。注册会计师对审计报告日后发生的交易和事项的责任，在《中国注册会计师审计准则第1332号——期后事项》中作出了规定。

54. 由于审计意见是针对财务报表发表的，并且编制财务报表是管理层的责任，所以只有在注册会计师获取证据证明构成整套财务报表的所有报表（包括相关附注）已经编制完成，并且管理层已认可其对财务报表的

责任的情况下，注册会计师才能得出已经获取充分、适当的审计证据的结论。

55. 财务报表需经董事会或类似机构批准后才可对外报出。法律法规明确了负责确定构成整套财务报表的所有报表（包括相关附注）已经编制完成的个人或机构（如董事会），并规定了必要的批准程序。在这种情况下，注册会计师需要在签署审计报告前获取财务报表已得到批准的证据。

56. 财务报表的批准日期是一个比较早的日期，即经认可的有权机构（如董事会）确定构成整套财务报表的所有报表（包括相关附注）已经编制完成，并声称对此负责的日期。

对公共部门实体的特殊考虑

57. 执行公共部门实体审计的注册会计师可能能够根据法律法规在审计报告中或补充报告中公开报告特定事项，这可能包含与《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》的目标相一致的信息。在这些情况下，注册会计师可能需要按照《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》的要求，对在审计报告中沟通的关键审计事项的某些方面进行调整，或在审计报告中提及补充报告中对该事项的描述。

（二）同时按照中国注册会计师审计准则和其他国家或地区审计准则执行审计工作出具的审计报告（参见本准则第四十三条）

58. 如果遵守了与审计工作相关的每项中国注册会计师审计准则，同时还遵守了其他国家或地区的审计准则，注册会计师可以在审计报告中提

及，审计工作同时按照中国注册会计师审计准则和其他国家或地区的审计准则的规定执行。

59. 如果中国注册会计师审计准则和其他国家或地区的审计准则存在冲突，并且该冲突将导致注册会计师形成不同的审计意见，或者不能增加中国注册会计师审计准则在特定情形下要求的强调事项段或其他事项段，那么声称同时遵守中国注册会计师审计准则和其他国家或地区的审计准则是不恰当的。在这种情况下，注册会计师只应提及在编制审计报告时遵守的审计准则（中国注册会计师审计准则或者其他国家或地区审计准则）。

五、与财务报表一同列报的补充信息（参见本准则第四十五条至第四十六条）

60. 在某些情况下，被审计单位可能根据法律法规的要求，或出于自愿选择，与财务报表一同列报适用的财务报告编制基础未作要求的补充信息。例如，被审计单位列报补充信息以增强财务报表使用者对适用的财务报告编制基础的理解，或者对财务报表的特定项目提供进一步解释。这种补充信息通常在补充报表中或作为额外的附注进行列示。

61. 本准则第四十五条明确，如果补充信息因其性质或列报方式构成财务报表的必要组成部分，则审计意见涵盖该补充信息。作出这一评价需要运用职业判断。例如：

（1）当财务报表附注中包含关于该财务报表对另一财务报告编制基础符合程度的说明或调节事项时，注册会计师可能认为这是与财务报表无法明确区分的补充信息。审计意见也涵盖与财务报表进行交叉索引的附注或

补充报表。

(2) 当列示费用具体项目的额外损益表作为财务报表附录中的单独表格进行披露时，注册会计师可能认为这是可以与财务报表明确区分的补充信息。

62. 如果审计报告在描述整套财务报表时对附注的提及是充分的，则注册会计师不必在审计报告中特别提及审计意见涵盖的补充信息。

63. 法律法规可能不要求对补充信息进行审计，管理层也可能决定不要求注册会计师将补充信息包括在财务报表审计范围内。

64. 注册会计师在评价未审计补充信息的列报方式是否会使财务报表使用者认为审计意见涵盖该补充信息时的考虑，举例来说包括，评价相对于财务报表和已审计补充信息，未审计补充信息列报的位置，以及是否被清楚地标明为“未审计”。

65. 管理层可能通过下列方法改变未审计补充信息的列报方式，以避免补充信息被认为涵盖在审计意见中：

(1) 删除从财务报表到未审计补充报表或未审计附注的交叉索引，以使已审计信息和未审计信息的界限足够清楚；

(2) 将未审计补充信息移出财务报表，如果这样做不可行，至少将所有未审计附注汇集起来一并置于要求披露的财务报表附注之后，并明确标明未审计。这是因为和已审计附注列在一起的未审计附注可能被误解为已审计。

66. 补充信息未审计的事实，不能减轻《中国注册会计师审计准则第

1521号——注册会计师对其他信息责任》所规定的注册会计师责任。

中国注册会计师协会制定

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 3：对非上市实体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》中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》的规定沟通了关键审计事项；

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，注册会计师还承担法律法规要求的其他报告责任，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、对财务报表出具的审计报告¹

（一）审计意见

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

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 ABC 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 ABC 公司，并

¹如果审计报告中不包含“按照相关法律法规的要求报告的事项”部分，则不需要加入此标题。

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

关键审计事项是我们根据职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项。这些事项的应对以对财务报表整体进行审计并形成审计意见为背景，我们不对这些事项单独发表意见。

[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

[按照《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》的规定报告，见《〈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〉应用指南》附录 2 中的参考格式 1。]

（五）管理层和治理层对财务报表的责任

ABC 公司管理层（以下简称管理层）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 ABC 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 ABC 公司、终止运营或别无其他现实的选择。

治理层负责监督 ABC 公司的财务报告过程。

（六）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。错报可能由于舞弊或错误导致，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，则通常认为错报是重大的。

在按照审计准则执行审计工作的过程中，我们运用职业判断，并保持职业怀疑。同时，我们也执行以下工作：

（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，设计和实施审计程序以应对这些风险，并获取充分、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²。

（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，根据获取的审计证据，就可能导致对 ABC 公司持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况是否存在重大不确定性得出结论。如果我们得出结论认为存在重大不

²如果注册会计师结合财务报表审计对内部控制的有效性发表意见，应当删除“但目的并非对内部控制的有效性发表意见”的措辞。

确定性，审计准则要求我们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，我们应当发表非无保留意见。我们的结论基于截至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 ABC 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相关交易和事项。

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等事项进行沟通，包括沟通我们在审计中识别出的值得关注的内部控制缺陷。

我们还就已遵守与独立性相关的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）。

从与治理层沟通过的事项中，我们确定哪些事项对本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，除非法律法规禁止公开披露这些事项，或在极少数情形下，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在公众利益方面产生的益处，我们确定不应在审计报告中沟通该事项。

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

[本部分的格式和内容，取决于法律法规对其他报告责任性质的规定。本部分应当说明相关法律法规规定的事项（其他报告责任），除非其他报告责任涉及的事项与审计准则规定的报告责任涉及的事项相同。如果涉及相同的事项，其他报告责任可以在审计准则规定的同一报告要素部分列示。

当其他报告责任和审计准则规定的报告责任涉及同一事项，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（如存在差异）予以清楚地区分时，可以将两者合并列示（即包含在“对财务报表出具的审计报告”部分中，并使用适当的副标题）。]

××会计师事务所
(盖章)

中国××市

中国注册会计师：×××（项目合伙人）
(签名并盖章)

中国注册会计师：×××
(签名并盖章)

20×2年×月×日

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，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××财务报告编制基础编制合并财务报表，该编制基础允许被审计单位只列报合并财务报表；

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》中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》的规定沟通了关键审计事项；

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，注册会计师还承担法律法规要求的其他报告责任，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、对合并财务报表出具的审计报告³

（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 ABC 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相关合并财务报表附注。

我们认为，后附的合并财务报表在所有重大方面按照××财务报告编制基础的规定编制，公允反映了 ABC 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 ABC 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

³如果审计报告中不包含“按照相关法律法规的要求报告的事项”部分，则不需要加入此标题。

分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

（三）关键审计事项

关键审计事项是我们根据职业判断，认为对本期合并财务报表审计最为重要的事项。这些事项的应对以对合并财务报表整体进行审计并形成审计意见为背景，我们不对这些事项单独发表意见。

[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

[按照《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报告，见《〈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〉应用指南》附录 2 中的参考格式 1。]

（五）管理层和治理层对合并财务报表的责任

ABC 集团管理层（以下简称管理层）负责按照××财务报告编制基础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 ABC 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 ABC 集团、终止运营或别无其他现实的选择。

治理层负责监督 ABC 集团的财务报告过程。

（六）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。错报可能由于舞弊或错误导致，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，则通常认为错报是重大的。

在按照审计准则执行审计工作的过程中，我们运用职业判断，并保持职业怀疑。同时，我们也执行以下工作：

(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，设计和实施审计程序以应对这些风险，并获取充分、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⁴。

(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，根据获取的审计证据，就可能导致对 ABC 集团持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况是否存在重大不确定性得出结论。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表使用者注意合并财务报

⁴如果注册会计师结合财务报表审计对内部控制的有效性发表意见，应当删除“但目的并非对内部控制的有效性发表意见”的措辞。

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。我们的结论基于截至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 ABC 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相关交易和事项。

(6) 就 ABC 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审计意见。我们负责指导、监督和执行集团审计，并对审计意见承担全部责任。

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等事项进行沟通，包括沟通我们在审计中识别出的值得关注的内部控制缺陷。

我们还就已遵守与独立性相关的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）。

从与治理层沟通过的事项中，我们确定哪些事项对本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，除非法律法规禁止公开披露这些事项，或在极少数情形下，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在公众利益方面产生的益处，我们确定不应在审计报告中沟通该事项。

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

[本部分的格式和内容，取决于法律法规对其他报告责任性质的规定。本部分应当说明相关法律法规规定的事项（其他报告责任），除非其他报告

责任涉及的事项与审计准则规定的报告责任涉及的事项相同。如果涉及相同的事项，其他报告责任可以在审计准则规定的同一报告要素部分列示。当其他报告责任和审计准则规定的报告责任涉及同一事项，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（如存在差异）予以清楚地区分时，可以将两者合并列示（即包含在“对合并财务报表出具的审计报告”部分中，并使用适当的副标题）。]

××会计师事务所
(盖章)

中国××市

中国注册会计师：×××（项目合伙人）
(签名并盖章)

中国注册会计师：×××
(签名并盖章)

20×2年×月×日

参考格式 3：对非上市实体财务报表出具的审计报告

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》中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事项或情况不存在重大不确定性；

7. 注册会计师未被要求，并且也决定不沟通关键审计事项；

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，注册会计师不承担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 ABC 公司）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、现金流量表、股东权益变动表以及相关财务报表附注。

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 ABC 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 ABC 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

[按照《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》的规定报告，见《<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>应用指南》附录 2 中的参考格式 1。]

四、管理层和治理层对财务报表的责任

ABC 公司管理层（以下简称管理层）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 ABC 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 ABC 公司、终止运营或别无其他现实的选择。

治理层负责监督 ABC 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。错报可能由于舞弊或错误导致，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，则通常认为错报是重大的。

在按照审计准则执行审计工作的过程中，我们运用职业判断，并保持职业怀疑。同时，我们也执行以下工作：

（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，设计和实施审计程序以应对这些风险，并获取充分、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⁵。

(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，根据获取的审计证据，就可能导致对 ABC 公司持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况是否存在重大不确定性得出结论。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表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。我们的结论基于截至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 ABC 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相关交易和事项。

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等事项进行沟通，包括沟通我们在审计中识别出的值得关注的内部控制缺陷。

××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)

20×2 年×月×日

⁵如果注册会计师结合财务报表审计对内部控制的有效性发表意见，应当删除“但目的并非对内部控制的有效性发表意见”的措辞。