

《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》 应用指南

(2017 年 2 月 28 日修订)

一、非无保留意见的类型（参见本准则第三条）

1. 下表列示了注册会计师对导致发表非无保留意见的事项的性质和这些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，以及注册会计师的判断对审计意见类型的影响。

导致发表非无保留意见的事项的性质	这些事项对财务报表产生或可能产生影响的广泛性	
	重大但不具有广泛性	重大且具有广泛性
财务报表存在重大错报	保留意见	否定意见
无法获取充分、适当的审计证据	保留意见	无法表示意见

二、应当发表非无保留意见的情形

（一）重大错报的性质（参见本准则第七条第（一）项）

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》规定，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，注册会计师需要按照《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》的规定评价未更正错报对财务报表的影响。

3. 《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》给出了错报的定义，即错报是指某一财务报表项目的金额、分类、列报或披露，与按照适用的财务报告编制基础应当列示的金额、分类、列报或披露之间存在的差异。财务报表的重大错报可能源于：

- (1) 选择的会计政策的恰当性；
- (2) 对所选择的会计政策的运用；
- (3) 财务报表披露的恰当性或充分性。

(二) 选择的会计政策的恰当性

4. 在选择会计政策的恰当性方面，当出现下列情形时，财务报表可能存在重大错报：

- (1) 选择的会计政策与适用的财务报告编制基础不一致；
- (2) 财务报表（包括相关附注）没有按照公允列报的方式反映交易和事项。

5. 财务报告编制基础通常对会计处理、披露和会计政策变更提出要求。如果被审计单位变更了重大会计政策，且没有遵守这些要求，财务报表可能存在重大错报。

(三) 对所选择的会计政策的运用

6. 在对所选择的会计政策的运用方面，当出现下列情形时，财务报表可能存在重大错报：

- (1) 管理层没有按照适用的财务报告编制基础的要求一贯运用所选择的会计政策，包括管理层未在不同会计期间或对相似的交易和事项一贯运用所选择的会计政策（运用的一致性）；
- (2) 不当运用所选择的会计政策（如运用中的无意错误）。

(四) 财务报表披露的恰当性或充分性

7. 在财务报表披露的恰当性或充分性方面，当出现下列情形时，财务报表可能存在重大错报：

(1) 财务报表没有包括适用的财务报告编制基础要求的所有披露；

(2) 财务报表的披露没有按照适用的财务报告编制基础列报；

(3) 财务报表没有作出必要的披露以实现公允反映。

(五) 无法获取充分、适当的审计证据的情形（参见本准则第七条第（二）项）

8. 下列情形可能导致注册会计师无法获取充分、适当的审计证据（也称为审计范围受到限制）：

(1) 超出被审计单位控制的情形；

(2) 与注册会计师工作的性质或时间安排相关的情形；

(3) 管理层施加限制的情形。

9. 如果注册会计师能够通过实施替代程序获取充分、适当的审计证据，则无法实施特定的程序并不构成对审计范围的限制。如果无法实施替代程序，则本准则第八条第（二）项和第十至十一条的规定适用。管理层施加的限制可能对审计产生其他影响，如注册会计师对舞弊风险的评估和对业务保持的考虑。

10. 超出被审计单位控制的情形举例如下：

(1) 被审计单位的会计记录已被毁坏；

(2) 重要组成部分的会计记录已被政府有关机构无限期地查封。

11. 与注册会计师工作的性质或时间安排相关的情形举例如下：

(1) 被审计单位需要使用权益法对联营企业进行核算，注册会计师无法获取有关联营企业财务信息的充分、适当的审计证据以评价

是否恰当运用了权益法；

(2) 注册会计师接受审计委托的时间安排，使注册会计师无法实施存货监盘；

(3) 注册会计师确定仅实施实质性程序是不充分的，但被审计单位的控制是无效的。

12. 管理层对审计范围施加的限制致使注册会计师无法获取充分、适当的审计证据的情形举例如下：

(1) 管理层阻止注册会计师实施存货监盘；

(2) 管理层阻止注册会计师对特定账户余额实施函证。

三、确定非无保留意见的类型

(一) 注册会计师承接审计业务后，因管理层施加限制导致无法获取充分、适当的审计证据的后果（参见本准则第十四条第（二）项和第十五条）

13. 解除审计业务约定是否可行，可能取决于管理层施加审计范围限制时注册会计师完成审计业务的阶段。如果基本上完成了审计业务，注册会计师可能决定在解除业务约定前尽量完成审计业务，发表无法表示意见，并在形成无法表示意见的基础部分说明审计范围受到的限制。

14. 在某些情况下，如果法律法规要求注册会计师继续执行审计业务，则注册会计师可能无法解除审计业务约定。这种情况可能包括：

(1) 注册会计师接受委托审计公共部门实体的财务报表；

(2) 注册会计师接受委托审计涵盖特定期间的财务报表，或者接受一定期间的委托，在完成财务报表审计前或在受托期间结束前，不允许解除审计业务约定。

在这些情况下，注册会计师可能认为需要在审计报告中增加其他事项段。

15. 如果注册会计师认为由于审计范围受到限制有必要解除审计业务约定，根据职业准则、法律法规或监管机构的要求，注册会计师可能需要向监管机构或被审计单位的股东报告与解除审计业务约定相关的事项。

(二) 与发表否定意见或无法表示意见相关的其他考虑（参见本准则第十六条）

16. 在同一审计报告中包含无保留意见，不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的情形举例如下：

(1) 对财务报表按照既定的财务报告编制基础编制发表无保留意见，并在同一审计报告中对同一财务报表按照不同的财务报告编制基础编制发表否定意见；

(2) 对经营成果、现金流量（如相关）发表无法表示意见，对财务状况发表无保留意见（参见《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》）。在这种情况下，注册会计师没有对财务报表整体发表无法表示意见。

四、非无保留意见审计报告的格式和内容

(一) 形成审计意见的基础（参见本准则第十七条、第十八条、第二十条和第二十二条）

17. 审计报告的一致性有助于提高使用者的理解和识别存在的异常情况。因此，尽管不可能统一非无保留意见的措辞和对导致非无保留意见的原因的描述，但仍有必要保持审计报告格式和内容的一致性。

18. 举例来说，如果存货被高估，注册会计师可以在形成审计意见的基础部分说明该重大错报的财务影响，即量化其对所得税、税前利润、净利润和股东权益的影响。

19. 如果存在下列情形之一，则在形成审计意见的基础部分中披露遗漏的信息是不切实际的：

(1) 管理层还没有作出这些披露，或管理层已作出但注册会计师不易获取这些披露；

(2) 根据注册会计师的判断，在审计报告中披露该事项过于庞杂。

20. 注册会计师可能已在审计报告形成审计意见的基础部分中对导致否定意见或无法表示意见的事项作出了说明，但这并不能成为注册会计师不对识别出的、可能导致非无保留意见的其他事项进行说明的正当理由。这是因为，对注册会计师注意到的其他事项的披露可能与财务报表使用者的信息需求相关。

(二) 审计意见（参见本准则第二十三条）

21. 修改这一标题能够使财务报表使用者清楚注册会计师发表了非无保留意见，并能够表明非无保留意见的类型。

(三) 保留意见（参见本准则第二十四条）

22. 当注册会计师发表保留意见时，在审计意见部分中使用“由于上述解释”或“受……影响”等措辞是不恰当的，因为这些措辞不够清晰或没有足够的说服力。

(四) 审计报告的参考格式（参见本准则第二十三条）

23. 本指南附录中的参考格式1和参考格式2分别列示了由于财务报表存在重大错报而发表保留意见和否定意见的审计报告的参考格

式。

24. 本指南附录中的参考格式3列示了由于注册会计师无法获取充分、适当的审计证据而发表保留意见的审计报告的参考格式。参考格式4列示了由于无法针对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的参考格式。参考格式5列示了由于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的参考格式。在后两种参考格式中，无法获取充分、适当的审计证据对财务报表可能的影响重大且具有广泛性。其他包含报告要求的中国注册会计师审计准则，包括《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》，其附录也包含非无保留意见审计报告的参考格式。

（五）当对财务报表发表无法表示意见时，对注册会计师审计财务报表责任的表述（参见本准则第二十九条）

25. 当注册会计师对财务报表发表无法表示意见时，以下说明最好置于审计报告中的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分（如本指南附录中参考格式4和参考格式5所示）：

（1）将按照《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（一）项的规定作出的说明，修改为：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；

（2）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方面的其他责任。

（六）当注册会计师对财务报表发表无法表示意见时的考虑（参

见本准则第三十条)

26. 在审计报告的形成无法表示意见的基础部分提供注册会计师无法获取充分、适当的审计证据的原因,为使用者理解为什么注册会计师对财务报表发表无法表示意见提供了有用的信息,也可以进一步防止对财务报表的不恰当信赖。然而,除导致发表无法表示意见的事项外,沟通任何其他关键审计事项,可能会暗示财务报表整体在这些事项方面比实际情况更为可信,也可能与对财务报表整体发表无法表示意见不一致。类似地,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,在审计报告中包含其他信息部分以反映注册会计师对其他信息与财务报表之间是否一致的考虑,也是不恰当的。因此,当注册会计师对财务报表发表无法表示意见时,本准则第三十条禁止在审计报告中包含关键审计事项部分或其他信息部分,除非法律法规另行要求注册会计师沟通关键审计事项或报告其他信息。

五、与治理层的沟通 (参见本准则第三十一条)

27. 注册会计师与治理层沟通拟发表非无保留意见的情况和使用的措辞,是为了实现以下目的:

(1) 提醒治理层注意拟发表的非无保留意见和拟发表非无保留意见的原因(或情形);

(2) 就发表非无保留意见寻求治理层的同意,或证实与管理层存在分歧的事项;

(3) 治理层有机会向注册会计师提供与导致非无保留意见的事项相关的进一步信息和解释。

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》中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,且导致对财务报表发表保留意见的事项也影响了其他信息;

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) 保留意见

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,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 ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度

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。

的经营成果和现金流量。

（二）形成保留意见的基础

ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日资产负债表中存货的列示金额为×元。ABC 公司管理层（以下简称管理层）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。ABC 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 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，为发表保留意见提供了基础。

（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 6。该参考格式中其他信息部分的最后一段需要进行改写，以描述导致注册会计师对财务报表发表保留意见并且也影响其他信息的事项。]

（四）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。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 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〉应用指南》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〉应用指南》参考格式 1。]

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

[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〉应用指南》参考格式 1。]

××会计师事务所

（盖章）

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)

中国××市

20×2年×月×日

中国注册会计师协会制定

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 xx 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. 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. 注册会计师在审计报告日前已获取所有其他信息，且导致对合并财务报表发表否定意见的事项也影响了其他信息；

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²

（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ABC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相关合并财务报表附注。

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，后附的合并财务报表没有在所有重大方面按照××财务报告编制基础的规定编制，未能公允反映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）形成否定意见的基础

如财务报表附注×所述，20×1年ABC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××财务报告编制基础的规定，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ABC集团合并财务报表的多个报

²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。

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 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分、适当的，为发表否定意见提供了基础。

（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 7。该参考格式中其他信息部分的最后一段需要进行改写，以描述导致注册会计师对财务报表发表否定意见并且也影响其他信息的事项。]

（四）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。

（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〉应用指南》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〉应用指南》参考格式 2。]

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

[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〉应用指南》参考格式 2。]

××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：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 xx 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. 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可能产生的影响重大，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，且导致对合并财务报表发表保留意见的事项也影响了其他信息；

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）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 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，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）形成保留意见的基础

如财务报表附注×所述，ABC 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，该项股权投资于 20×1 年 12 月 31 日合并资产负债表上反映的账面价值为×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 ABC 集团确认的 20×1 年度对 XYZ 公司的投资收益获取充分、

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。

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 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分、适当的，为发表保留意见提供了基础。

（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 6。该参考格式中其他信息部分的最后一段需要进行改写，以描述导致注册会计师对财务报表发表保留意见并且也影响其他信息的事项。]

（四）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。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>应用指南》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>应用指南》参考格式 2。]

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

[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>应用指南》参考格式 2。]

××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 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××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. 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，对一家共同经营享有的利益份额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共同经营财务信息的审计证据。这一事项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有限的表述；

8. 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⁴

（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 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。

我们不对后附的 ABC 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对合并财务报表发表审计意见的基础。

（二）形成无法表示意见的基础

ABC 集团对共同经营 XYZ 公司享有的利益份额在该集团的合并资产负债表中的金额（资产扣除负债后的净影响）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 ABC 集团共同控制的比例份额、XYZ 公司负债中 ABC 集团共同承担的比例份额、XYZ 公司收入和费用中 ABC 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>应用

⁴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。

指南》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 ABC 集团的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 ABC 集团，并履行了职业道德方面的其他责任。

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

[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〉应用指南》参考格式 2。]

××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

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》中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. 按照审计准则要求在注册会计师的责任部分作出有限的表述；

8. 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⁵

⁵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。

（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 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。

我们不对后附的 ABC 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对财务报表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 月接受委托审计 ABC 公司财务报表，因而未能对 ABC 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，ABC 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，ABC 公司管理层（以下简称管理层）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〉应用指南》参考格式 3。]

（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 ABC 公司的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 ABC 公司，并履行了职业道德方面的其他责任。

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

[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〉应用指南》参考格式 1。]

××会计师事务所
(盖章)

中国注册会计师：×××
(签名并盖章)

中国注册会计师：×××
(签名并盖章)

中国××市

20×2 年×月×日