

版权所有，未经许可，不得用于任何商业目的

《中国注册会计师审计准则第 1502 号
——非标准审计报告》指南
(征求意见稿)

中国注册会计师协会

二〇〇六年八月

目 录

第一章 总 则.....	1
一、非标准审计报告的含义.....	1
二、对出具非标准审计报告的总体要求.....	1
第二章 审计报告的强调事项段.....	2
一、强调事项段的含义.....	2
二、增加强调事项段的情形.....	2
第三章 非无保留意见的审计报告.....	5
一、影响出具非无保留意见的情形.....	5
二、保留意见的审计报告.....	7
三、否定意见的审计报告.....	8
四、无法表示意见的审计报告.....	9
五、审计报告的说明段.....	10
六、对确定审计报告类型进一步讨论.....	10
附录 1502-1: 非标准审计报告的参考格式	14

第一章 总 则

《中国注册会计师审计准则第 1502 号——非标准审计报告》(以下简称本准则)(第一条至第四条),主要说明本准则的制定目的和适用范围、非标准审计报告的含义,并对注册会计师出具非标准审计报告提出总体要求。

一、非标准审计报告的含义

本准则第三条指出,本准则所称非标准审计报告,是指标准审计报告以外的其他审计报告,包括带强调事项段的无保留意见的审计报告和非无保留意见的审计报告。

非无保留意见的审计报告包括保留意见的审计报告、否定意见的审计报告和无法表示意见的审计报告。

二、对出具非标准审计报告的总体要求

本准则第四条规定,注册会计师在出具非标准审计报告时,应当遵守本准则和《中国注册会计师审计准则第 1501 号——审计报告》的相关规定。

《中国注册会计师审计准则第 1501 号——审计报告》用以规范注册会计师形成审计意见和出具标准审计报告。当注册会计师出具非标准审计报告时,除了遵守本准则的要求外,还应当遵守《中国注册会计师审计准则第 1501 号——审计报告》的相关要求,如评价财务报表合法性和公允性时应当考虑的因素,以及审计报告的构成要素等。

第二章 审计报告的强调事项段

本准则第二章（第五条至第九条），主要明确强调事项段的含义和增加强调事项段的情形等。

一、强调事项段的含义

本准则第五条指出，审计报告的强调事项段是指注册会计师在审计意见段之后增加的对重大事项予以强调的段落。

强调事项应当同时符合下列条件：

（1）可能对财务报表产生重大影响，但被审计单位进行了恰当的会计处理，且在财务报表中作出充分披露；

（2）不影响注册会计师发表的审计意见。

从审计理论上讲，注册会计师在审计意见段之前增加说明段，用来说明发表保留意见、否定意见和无法表示意见的理由；而在意见段之后增加强调事项段，只是增加审计报告的信息含量，提高审计报告的有用性，不影响发表的审计意见。如果以强调事项段代替发表审计意见，就会导致审计报告类型出现混乱。

二、增加强调事项段的情形

（一）对持续经营能力产生重大疑虑

本准则第六条规定，当存在可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况、但不影响已发表的审计意见时，注册会计师应当在审计意见段之后增加强调事项段对此予以强调。

注册会计师针对被审计单位持续经营能力增加强调事项段时，应当遵守《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》的相关

要求。该准则第三十一条、第三十二条规定，如果认为被审计单位在编制财务报表时运用持续经营假设是适当的，但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，注册会计师应当考虑：

（1）财务报表是否已充分描述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提出的应对计划；

（2）财务报表是否已清楚指明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，被审计单位可能无法在正常的经营过程中变现资产、清偿债务。

如果财务报表已作出充分披露，注册会计师应当出具无保留意见的审计报告，并在审计意见段之后增加强调事项段，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，并提醒财务报表使用者注意财务报表附注中对有关事项的披露。

（二）重大不确定事项

本准则第七条规定，当存在可能对财务报表产生重大影响的不确定事项（持续经营问题除外），但不影响已发表的审计意见时，注册会计师应当考虑在审计意见段之后增加强调事项段对此予以强调。

不确定事项是指其结果依赖于未来行动或事项，不受被审计单位的直接控制，但可能影响财务报表的事项。

注册会计师在理解不确定事项时，应当把握以下特征：（1）不确定事项的结果依赖于未来行动或事项；（2）不确定事项不受被审计单位的直接控制，在管理层批准财务报表日，不可能获得更多信息消除

该不确定事项；(3) 不确定事项可能影响财务报表，并且影响并不遥远，可以预计在未来时日得到解决。

例如，被审计单位受到其他单位起诉，指控其侵犯专利权，要求其停止侵权行为并赔偿造成的损失，法院已经受理但尚未审理。该诉讼事项是一种不确定事项。因为诉讼事项的结果依赖于法院的判决或原告采取的行动，不受被审计单位直接控制，也不以被审计单位的意志为转移。但该诉讼事项一旦被法院审理判决，可能给被审计单位带来损失。

(三) 其他审计准则规定增加强调事项段的情形

本准则第八条规定，除本准则第六条和第七条规定的两种情形以及其他审计准则规定的增加强调事项段的情形外，注册会计师不应在审计报告的审计意见段之后增加强调事项段或任何解释性段落，以免财务报表使用者产生误解。

有关增加强调事项段的其他审计准则包括：

《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》第三十五条第二款规定，如果认为管理层选用的其他编制基础是适当的，且财务报表已作出充分披露，注册会计师可以出具无保留意见的审计报告，并考虑在审计意见段之后增加强调事项段，提醒财务报表使用者关注管理层选用的其他编制基础。

《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》第十七条规定，如果管理层修改了财务报表，注册会计师应当根据具体情况实施必要的审计程序，复核管理层采取的措施能否确保所有收到原财务报表和审计报告的人士了解这一情况，并针对修改后的财务报表出具

新的审计报告。第十八条规定，新的审计报告应当增加强调事项段，提请财务报表使用者注意财务报表附注中对修改原财务报表原因的详细说明，以及注册会计师出具的原审计报告。

《中国注册会计师审计准则第 1511 号——比较数据》第十条规定，当以前针对上期财务报表出具的审计报告为非无保留意见的审计报告时，如果导致非无保留意见的事项虽已解决，但对本期仍很重要，注册会计师可在审计报告中增加强调事项段提及这一情况。

《中国注册会计师审计准则第 1521 号——含有已审计财务报表的文件中的其他信息》第十三条第一款规定，如果需要修改其他信息而被审计单位拒绝修改，注册会计师应当考虑在审计报告中增加强调事项段说明该重大不一致，或采取其他措施。

由于增加强调事项段是为了提醒财务报表使用者关注某些事项，并不影响注册会计师的审计意见，为了使财务报表使用者明确这一点，本准则第九条规定，注册会计师应当在强调事项段中指明，该段内容仅用于提醒财务报表使用者关注，并不影响已发表的审计意见。

第三章 非无保留意见的审计报告

本准则第三章（第十条至第十四条），主要规范注册会计师如何出具保留意见、否定意见和无法表示意见的审计报告。

一、影响出具非无保留意见的情形

本准则第十条规定，当存在下列情形之一时，如果认为对财务报表的影响是重大的或可能是重大的，注册会计师应当出具非无保留意见的审计报告：

(1) 注册会计师与管理层在被审计单位会计政策的选用、会计估计的作出或财务报表的披露方面存在分歧;

(2) 审计范围受到限制。

(一) 注册会计师与管理层的分歧

关于注册会计师与管理层在会计政策选用方面的分歧,主要体现在以下方面:一是管理层选用的会计政策不符合适用的会计准则和相关会计制度的规定;二是管理层选用的会计政策不符合具体情况的需要(相应地,财务报表整体列报与注册会计师获得的对被审计单位及其环境的了解不一致);三是由于管理层选用了不适当的会计政策,导致财务报表包括财务报表附注,在所有重大方面未能公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量;四是管理层选用的会计政策没有按照适用的会计准则和相关会计制度的要求得到一贯运用,即没有一贯地运用于不同期间相同的或者相似的交易和事项。

关于注册会计师与管理层在会计估计方面的分歧,主要体现在以下方面:一是管理层没有对所有应当进行会计估计的项目作出会计估计;二是管理层没有识别出可能影响作出会计估计的相关因素;三是管理层没有充分收集作出会计估计所依赖的相关数据;四是没有正确提出会计估计依据的假设;五是管理层没有依据数据、假设和其他因素对事项的金额作出正确估计;六是管理层没有按照适用的会计准则和相关会计制度的规定作出充分披露。

关于注册会计师与管理层在财务报表披露方面的分歧,主要体现在:管理层没有按照适用的会计准则和相关会计制度的要求披露所有的信息,或者没有充分、清晰地披露所有信息,使财务报表使用者不

能了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。

（二）审计范围受到限制

审计范围可能受到下列两方面的限制：

一是客观环境造成的限制。例如，由于被审计单位存货的性质或位置特殊等原因导致注册会计师无法实施存货监盘等。在客观环境造成限制的情况下，注册会计师应当考虑是否可能实施替代审计程序，以获取充分、适当的审计证据。

二是管理层造成的限制。例如，管理层不允许注册会计师观察存货盘点，或者不允许对特定账户余额实施函证等。在管理层造成限制的情况下，注册会计师应当提请管理层放弃限制。如果管理层不配合，注册会计师应当考虑这一事项对风险评估的影响以及是否可能实施替代审计程序，以获取充分、适当的审计证据。

二、保留意见的审计报告

本准则第十一条规定，如果认为财务报表整体是公允的，但还存在下列情形之一，注册会计师应当出具保留意见的审计报告：

（1）会计政策的选用、会计估计的作出或财务报表的披露不符合适用的会计准则和相关会计制度的规定，虽影响重大，但不至于出具否定意见的审计报告；

（2）因审计范围受到限制，不能获取充分、适当的审计证据，虽影响重大，但不至于出具无法表示意见的审计报告。

当出具保留意见的审计报告时，注册会计师应当在审计意见段中使用“除……的影响外”等术语。如果因审计范围受到限制，注册会

计师还应当在注册会计师的责任段中提及这一情况。

应当指出的是，只有当注册会计师认为财务报表就其整体而言是公允的，但还存在对财务报表产生重大影响的情形，才能出具保留意见的审计报告。如果注册会计师认为所报告的情形对财务报表产生的影响极为严重，则应出具否定意见的审计报告或无法表示意见的审计报告。因此，保留意见的审计报告被视为注册会计师在不能出具无保留意见的审计报告情况下最不严厉的审计报告。

如果会计政策的选用、会计估计的作出或财务报表的披露不符合适用的会计准则和相关会计制度的规定，注册会计师在判断其影响是否重大时，应当考虑该影响所涉及的金额或性质并与确定的重要性水平进行比较。

注册会计师因审计范围受到限制而出具保留意见的审计报告，取决于无法实施的审计程序对形成审计意见的重要性。注册会计师在判断重要性时，应当考虑有关事项潜在影响的性质和范围以及在财务报表中的重要程度。当注册会计师因审计范围受到限制而出具保留意见的审计报告时，意见段的措辞应当表明保留意见是针对审计范围对财务报表可能产生的影响而不是针对审计范围限制本身。

三、否定意见的审计报告

本准则第十二条规定，如果认为财务报表没有按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制，未能在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量，注册会计师应当出具否定意见的审计报告。

当出具否定意见的审计报告时，注册会计师应当在审计意见段中使用“由于上述问题造成的重大影响”、“由于受到前段所述事项的重大影响”等术语。

应当指出的是，只有当注册会计师认为财务报表存在重大错报会误导使用者，以至财务报表的编制不符合适用的会计准则和相关会计制度的规定，未能从整体上公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量，注册会计师才出具否定意见的审计报告。

四、无法表示意见的审计报告

本准则第十三条规定，如果审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛，不能获取充分、适当的审计证据，以至于无法对财务报表发表审计意见，注册会计师应当出具无法表示意见的审计报告。

当出具无法表示意见的审计报告时，注册会计师应当删除注册会计师的责任段，并在审计意见段中使用“由于审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛”、“我们无法对上述财务报表发表意见”等术语。

只有当审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛，不能获取充分、适当的审计证据，以至于无法确定财务报表的合法性与公允性时，注册会计师才应当出具无法表示意见的审计报告。无法表示意见不同于否定意见，它通常仅仅适用于注册会计师不能获取充分、适当的审计证据。如果注册会计师发表否定意见，必须获得充分、适当的审计证据。无论是无法表示意见还是否定意见，都只有在非常严重的情形下采用。

五、审计报告的说明段

本准则第十四条规定，当出具非无保留意见的审计报告时，注册会计师应当在注册会计师的责任段之后、审计意见段之前增加说明段，清楚地说明导致所发表意见或无法发表意见的所有原因，并在可能情况下，指出其对财务报表的影响程度。

审计报告的说明段是指审计报告中位于审计意见段之前用于描述注册会计师对财务报表发表保留意见、否定意见或无法表示意见理由的段落。

六、对确定审计报告类型进一步讨论

注册会计师在出具保留意见、否定意见和无法表示意见的审计报告时，要判断财务报表错报金额或因审计范围受到限制的影响是否重大，往往离不开重要性水平。在其他条件相同的情况下，重要性水平是考虑审计报告类型的重要依据。如果某项错报金额或审计范围受到限制对被审计单位财务报表并不重要，预计也不会对未来各期财务报表产生重要影响，注册会计师就可出具无保留意见的审计报告。

（一）错报金额与重要性水平的比较

根据《中国注册会计师审计准则第 1221 号——重要性》的规定，重要性取决于在具体环境下对错报金额和性质的判断，如果一项错报单独或连同其他错报可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，则该项错报是重大的。注册会计师对重要性水平的评估取决于被审计单位及其环境、财务报表项目的性质和自身的职业判断。重要性水平的判断基础通常包括资产总额、净资产、营业收入、净利润等。例如，注册会计师可以采用资产总额的 0.5%~1%、净资产的

1%、营业收入的 0.5%~1%或净利润的 5%~10%等来确定重要性水平。验证重要性水平是否合适的方法是将其纳入财务指标体系的计算中，观察其对财务指标的影响。测试时，运用的财务指标既涉及资产负债表又涉及利润表和其他财务资料时更有用，如净资产收益率。

下面将错报金额或审计范围受到限制的影响与重要性水平进行比较，以判断出具审计报告的类型。

1.错报金额或审计范围受到限制的影响不重要。当被审计单位会计政策的选用、会计估计的作出或财务报表的披露不符合适用的会计准则和相关会计制度的规定，或因审计范围受到限制，无法获取充分、适当的审计证据，但所涉金额不大，远远低于重要性水平，不至于影响财务报表使用者的决策，因而注册会计师认为该金额是不重要的，就可以出具无保留意见的审计报告。例如，被审计单位办公用品直接作为管理费用，因其金额很小，错报就不重要，可以出具无保留意见的审计报告。

2.错报金额或审计范围受到限制的影响重要，但就财务报表整体而言是公允的。当被审计单位会计政策的选用、会计估计的作出或财务报表的披露不符合适用的会计准则和相关会计制度的规定，或因审计范围受到限制，无法获取充分、适当的审计证据，所涉金额超过重要性水平，在某些方面影响财务报表使用者的决策，但对财务报表整体仍然是公允的，注册会计师可以出具保留意见的审计报告。例如，被审计单位在资产负债表日拥有的存货金额较大(超过重要性水平)，已将其用作商业银行贷款抵押品，但没有在财务报表附注中进行披露。如果其他商业银行利用该财务报表进行贷款决策，因不了解存货

已作抵押就会受到一定影响。但这一错报并不影响现金、应收账款和其他财务报表项目以及整个财务报表，因此，注册会计师出具保留意见的审计报告是合适的。

3. 错报金额重要或审计范围受到重要限制且影响广泛，以至财务报表整体公允性存在问题。当被审计单位会计政策的选用、会计估计的作出或财务报表的披露不符合适用的会计准则和相关会计制度的规定，或因审计范围受到限制，无法获取充分、适当的审计证据，金额超过重要性水平且影响广泛，将会全面影响财务报表使用者的决策，注册会计师应当出具否定意见或无法表示意见的审计报告。例如，被审计单位在资产负债表日拥有的存货金额很大，远远超过重要性水平。如果存货出现错报，对财务报表许多项目乃至整个财务报表都会产生影响。因此，注册会计师需要考虑存货错报对净资产、流动资产、营运资本、资产总额、销售成本、利润总额、所得税、税后净利润的综合影响。在判断综合影响时，必须考虑该项目对财务报表其他项目的影响程度，亦即牵扯性（Pervasiveness）。现金和应收账款之间的分类不当会影响这两个账户，因此并无牵扯性；而一项重要的销售业务没有入账则会影响应收账款、流动资产、资产总额、销售收入、所得税、利润总额、净利润、留存收益等，因此牵扯性很广。一项错报金额或审计范围受到限制所涉及的影响牵扯性越广，注册会计师出具否定意见或无法表示意见审计报告的可能性就越大。例如，注册会计师可能对现金与应收账款的分类不当出具保留意见的审计报告，而对相同金额的销售业务没有入账出具否定意见的审计报告。

错报金额或审计范围受到限制与审计报告类型的关系如表

1502-1 所示:

表 1502-1 审计意见决策表

对财务报表的影响 或可能影响	重 要	重要且广泛
导致非无保留 意见事项性质		
错报金额	保留意见	否定意见
审计范围受到限制	保留意见	无法表示意见

(二) 错报的性质

错报性质的不同对财务报表使用人的决策产生的影响也不一样，对注册会计师出具审计报告类型的影响也不一样。从性质上看，下列列举的错报通常认为是严重的：

- (1) 非法交易或舞弊；
- (2) 对当期影响不大，但对将来各期影响重大；
- (3) 具有心理效应（例如小额利润相对于小额亏损；存款结余相对于透支）；
- (4) 根据合同责任判断影响重大（违反合同某一条款导致银行收回贷款）；
- (5) 对遵守国家有关法律、法规和规章影响重大（如商业银行的资本充足率、首次发行股票公司的净资产收益率）。

考虑错报的性质是否重要，参见《中国注册会计师审计准则第1221号——重要性》及其指南。

附录 1502-1：非标准审计报告的参考格式

1. 带强调事项段的无保留意见的审计报告

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的 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、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 公司管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。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。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断，包括对由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，

我们考虑与财务报表编制相关的内部控制，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。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性，以及评价财务报表的总体列报。

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、审计意见

我们认为，ABC 公司财务报表已经按照企业会计准则和《×× 会计制度》的规定编制，在所有重大方面公允反映了 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。

四、强调事项

我们提醒财务报表使用者关注，如财务报表附注×所述，ABC 公司在 20×1 年发生亏损×万元，在 20×1 年 12 月 31 日，流动负债高于资产总额×万元。ABC 公司已在财务报表附注×充分披露了拟采取的改善措施，但其持续经营能力仍然存在重大不确定性。本段内容不影响已发表的审计意见。

×× 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

2. 保留意见的审计报告（审计范围受到限制）

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的 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、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 公司管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。除本报告“三、导致保留意见的事项”所述事项外，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。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断，包括对由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与财务报表编制相关的内部控制，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。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性，以及评价财务报表的总体列报。

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、导致保留意见的事项

ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的应收账款余额 × 万元，占资产总额的 × %。由于 ABC 公司未能提供债务人地址，我们无法实施函证以及其他替代审计程序，以获取充分、适当的审计证据。

四、审计意见

我们认为，除了前段所述未能实施函证可能产生的影响外，ABC 公司财务报表已经按照企业会计准则和《×× 会计制度》的规定编制，在所有重大方面公允反映了 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。

×× 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

3. 否定意见的审计报告

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的 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、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 公司管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。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。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断，包括对由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与财务报表编制相关的内部控制，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。审计工作还包括评价管理

层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性，以及评价财务报表的总体列报。

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、导致否定意见的事项

如财务报表附注×所述，ABC公司的长期股权投资未按企业会计准则的规定采用权益法核算。如果按权益法核算，ABC公司的长期投资账面价值将减少×万元，净利润将减少×万元，从而导致ABC公司由盈利×万元变为亏损×万元。

四、审计意见

我们认为，由于受到前段所述事项的重大影响，ABC公司财务报表没有按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，未能在所有重大方面公允反映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。

××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

4. 无法表示意见的审计报告

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们接受委托，审计后附的 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、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 公司管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

二、导致无法表示意见的事项

ABC 公司未对 20×1 年 12 月 31 日的存货进行盘点，金额为 × 万元，占期末资产总额的 40%。我们无法实施存货监盘，也无法实施替代审计程序，以对期末存货的数量和状况获取充分、适当的审计证据。

三、审计意见

由于上述审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛，我们无法对 ABC 公司财务报表发表意见。

× × 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