

《中国注册会计师审计准则第 1603 号—— 审计单一财务报表和财务报表特定要素的 特殊考虑》应用指南

(2021 年 12 月 17 日修订)

一、本准则的范围（参见本准则第一条至第三条和第七条）

1. 《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》定义的“历史财务信息”，是指以财务术语表述的特定实体的信息。这些信息主要来自特定实体的会计系统，反映了过去一段时间内发生的经济事项，或者过去某一时点的经济状况。

2. 《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》定义的“财务报表”，是指依据财务报告编制基础对被审计单位历史财务信息所作的结构性表述，包括相关披露，旨在反映某一时点的经济资源或义务，或者某一时期经济资源或义务的变化。财务报表通常是指整套财务报表，有时也指单一财务报表。

披露包括财务报告编制基础所要求的、明确允许的或者由于其他原因（如实务惯例）作出的解释性或描述性信息。披露是财务报表不可分割的组成部分，通常包括在财务报表附注中，也可能在财务报表表内反映，或者通过财务报表的交叉索引作出提示。

单一财务报表指非整套财务报表。财务报告编制基础决定了财务报表的内容和结构，以及整套财务报表的构成。

3. 审计准则适用于财务报表审计业务。当注册会计师执行其他历史财务信息审计业务时，比如，审计单一财务报表和财务报表特定要素时，注册会计师根据具体情况遵守适用的审计准则条款，以适应相关业务的要求。本准则及应用指南提供了这方面的指引。本指南附录 1 提供了财务报表特定要素、账户或项目的示例。

4. 注册会计师执行历史财务信息审计以外的合理保证业务时，需要遵守《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3101 号——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》的规定。

二、业务承接时的考虑

（一）遵守审计准则的规定（参见本准则第九条）

5. 《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》规定，注册会计师应当遵守：

- （1）与财务报表审计相关的职业道德要求，包括独立性要求；
- （2）与审计工作相关的所有审计准则。

该准则还要求注册会计师遵守每项审计准则的要求，除非某项审计准则的全部内容或某项要求与具体审计工作不相关。在极其特殊的情况下，注册会计师可能认为有必要偏离某项审计准则的相关要求，通过实施替代审计程序实现相关要求的目的。

6. 如果注册会计师没有同时接受委托审计整套财务报表，则按照相关准则的要求执行单一财务报表或财务报表特定要素的审计可能是不切实际的。在这种情况下，注册会计师对被审计单位及其环境（包括内部控制）的了解，通常与同时审计整套财务报表时的了解不同。注册会计师也可能无法获取审计整套财务报表时可以获取的、关于会计记录或其他会计信息整体质量的审计证据。注册会计师可能需

要获取进一步的证据，以证实从会计记录中获取的审计证据。

对于财务报表特定要素的审计，某些审计准则规定的审计工作可能与所审计的特定要素不成比例。例如，虽然《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》的要求可能与应收账款明细表的审计相关，但由于审计成本方面的考虑，遵守这些要求可能并不可行。

如果认为按照审计准则对单一财务报表或财务报表特定要素进行审计不可行，注册会计师可以与管理层讨论其他类型的业务是否可行。

（二）财务报告编制基础的可接受性（参见本准则第十条）

7. 单一财务报表或财务报表特定要素所采用的财务报告编制基础，可能基于准则制定机构为编制整套财务报表而制定的财务报告编制基础。在这种情况下，判断该编制基础是否可以接受，可能需要考虑其是否涵盖所基于的财务报告编制基础中，与该单一财务报表或财务报表特定要素的充分披露有关的所有要求。

（三）审计意见的具体表述方式（参见本准则第十一条）

8. 注册会计师发表的审计意见的具体表述方式，取决于适用的法律法规和财务报告编制基础。对于按照公允列报的编制基础编制的财务报表，如果发表无保留意见，除非法律法规另有规定，审计意见使用“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，公允反映了……”这样的措辞；对于按照严格遵循的编制基础编制的财务报表，如果发表无保留意见，除非法律法规另有规定，审计意见使用“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”这样的措辞。

9. 采用的财务报告编制基础可能并未明确说明如何列报单一财

务报表或财务报表特定要素。例如，当采用的财务报告编制基础是整套财务报表的编制基础或基于整套财务报表的编制基础时，可能出现这种情况。因此，注册会计师需要根据采用的财务报告编制基础考虑审计意见的具体表述方式是否适当。下列因素可能影响注册会计师确定在审计意见中是否使用“在所有重大方面”、“公允反映”等措辞：

（1）采用的财务报告编制基础是否明确或隐含地限定于整套财务报表。

（2）单一财务报表或财务报表特定要素：

①是否完全遵守与单一财务报表或特定要素相关的财务报告编制基础的每项要求，以及单一财务报表或特定要素的列报是否包括相关披露；

②如果需要实现公允列报，是否提供超出编制基础特别要求的披露，或者在特殊情况下偏离财务报告编制基础的某项要求。

注册会计师确定拟出具审计意见的具体表述方式属于职业判断。例如，在对采用公允列报的编制基础编制的单一财务报表或财务报表特定要素进行审计时，考虑是否在审计意见中使用“在所有重大方面”、“公允反映”等措辞，注册会计师需要根据具体情况作出职业判断。

三、计划和执行审计工作时的考虑（参见本准则第十二条）

10. 注册会计师需要仔细考虑每项审计准则的相关性。即使审计对象仅是财务报表特定要素，《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》、《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》和《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》等审计准则，原则上都是相关的。这是因为，在适用的财务报告编制基础下，舞弊、关联方交易或者不当运用持续经营假设等，

都可能导致财务报表要素存在错报。

11. 《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》要求注册会计师确定与被审计单位治理层中的哪些人进行沟通。该准则应用指南指出，在某些情况下，治理层全体成员参与管理，此时需要对如何运用沟通的要求进行调整，以适应这一情况。如果被审计单位也编制了整套财务报表，负责监督单一财务报表或财务报表特定要素编制的人员可能与负责监督整套财务报表编制的人员不同，注册会计师需要选择适当的人员进行沟通。

12. 审计准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。执行单一财务报表和财务报表特定要素的审计时，注册会计师可以根据具体情况遵守适用的审计准则条款。例如，向管理层获取的有关整套财务报表的书面声明，可能被有关单一财务报表或财务报表特定要素按照适用的财务报告编制基础编制的书面声明取代。

13. 整套财务报表的审计报告中包括的事项，可能对单一财务报表或财务报表特定要素的审计产生影响（参见本准则第十六条）。当单一财务报表或财务报表特定要素的审计与整套财务报表的审计整合起来执行时，注册会计师可能能够在单一财务报表或财务报表特定要素的审计中使用在整套财务报表审计时获取的审计证据。在这种情况下，注册会计师仍然需要按照审计准则的要求计划和执行单一财务报表或财务报表特定要素的审计工作，以获取充分、适当的审计证据，在此基础上对单一财务报表或财务报表特定要素发表意见。

14. 构成整套财务报表的单一财务报表（包括相关披露）之间，以及财务报表的多个特定要素（包括相关披露）之间，是相互关联的。对单一财务报表或财务报表特定要素进行审计时，注册会计师不能孤

立地考虑单一财务报表或财务报表特定要素。因此，注册会计师可能需要实施与关联项目有关的审计程序，以实现审计目标。

15. 单一财务报表或财务报表特定要素审计的重要性水平，可能低于整套财务报表审计的重要性水平。这将影响审计程序的性质、时间安排和范围，以及对未更正错报的评价。

四、形成审计意见和出具审计报告时的考虑

16. 《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，注册会计师在形成审计意见时，应当评价财务报表是否作出了充分披露，使预期使用者能够理解重大交易和事项对财务报表的影响。对于单一财务报表或财务报表特定要素，按照采用的财务报告编制基础的要求作出充分披露，使预期使用者理解单一财务报表或财务报表特定要素传递的信息，以及重大交易和事项对单一财务报表或财务报表特定要素的影响，是非常重要的。

17. 本指南附录 2 列示了单一财务报表或财务报表特定要素审计报告的参考格式。在某些情况下，注册会计师可能还需要参照其他应用指南提供的审计报告参考格式，如《〈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》、《〈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》、《〈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〉应用指南》、《〈中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营〉应用指南》、《〈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》等。

（一）遵守《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（参见本准则第十三条）

18. 本准则第十三条指出，对单一财务报表或财务报表特定要素形成审计意见、出具审计报告时，注册会计师应当根据具体情况遵守《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》的相关规定。在此过程中，注册会计师还要根据具体情况遵守其他审计准则中的报告要求。本指南第 19 段至第 22 段提及的特殊考虑可能是有帮助的。

19. 审计报告中对管理层与持续经营相关责任的表述，可能需要根据编制单一财务报表或财务报表特定要素时采用的财务报告编制基础进行必要的调整。审计报告中对注册会计师责任的表述，也可能需要根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》在具体业务中的运用情况进行必要的调整。

20. 《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，注册会计师在审计上市实体整套通用目的的财务报表时，应当按照《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。对于单一财务报表或财务报表特定要素审计，《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》仅适用于法律法规要求，或者注册会计师决定在单一财务报表或财务报表特定要素的审计报告中沟通关键审计事项的情形。如果在单一财务报表或财务报表特定要素的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 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》整体都适用。

21. 《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息》规范了注册会计师对其他信息的信息的责任。该准则中的年度

报告，就本准则而言，是指包含或随附单一财务报表或财务报表特定要素的报告，该报告旨在向所有者或类似的利益相关方提供与单一财务报表或财务报表特定要素中所反映事项相关的信息。如果注册会计师确定被审计单位拟发布此报告，则《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》适用。注册会计师可以考虑尽早（例如在业务承接阶段）与管理层进行必要的沟通，了解是否存在与单一财务报表或财务报表特定要素相关的其他信息，以及管理层计划发布包含这些其他信息的报告的时间。

22.《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》有关在审计报告中注明项目合伙人的规定，也适用于上市实体单一财务报表或财务报表特定要素的审计。对非上市实体单一财务报表或财务报表特定要素出具审计报告时，注册会计师需要根据法律法规要求或具体情况，确定是否在审计报告中注明项目合伙人。

（二）整套财务报表的审计报告与单一财务报表或财务报表特定要素的审计报告（参见本准则第十六条）

23. 本准则第十六条规定，注册会计师应当考虑，整套财务报表的审计报告中包括的特定事项，对单一财务报表或财务报表特定要素审计以及审计报告可能产生的影响。注册会计师需要运用职业判断，考虑整套财务报表的审计报告中包括的某个事项与单一财务报表或财务报表特定要素的审计报告是否相关。

24. 考虑整套财务报表的审计报告中包括的特定事项，对单一财务报表或财务报表特定要素审计以及审计报告可能产生的影响时，相关的因素包括：

(1) 整套财务报表的审计报告中所描述事项的性质，以及该事项与单一财务报表或财务报表特定要素的相关程度；

(2) 整套财务报表的审计报告中所描述事项影响的广泛性；

(3) 采用的财务报告编制基础之间的差异；

(4) 整套财务报表涵盖的期间或日期，与单一财务报表或财务报表特定要素涵盖的期间或日期之间的差异；

(5) 与整套财务报表的审计报告日间隔的时间。

25. 例如，如果对整套财务报表发表的保留意见与应收账款相关，而单一财务报表包括应收账款，或者财务报表特定要素与应收账款相关，则单一财务报表或财务报表特定要素审计很可能因此受到影响。如果对整套财务报表发表的保留意见与长期负债的分类相关，而单一财务报表是利润表，或者财务报表特定要素与应收账款相关，则单一财务报表或财务报表特定要素审计因此受到影响的可能性较小。

26. 在整套财务报表的审计报告中沟通关键审计事项，可能对单一财务报表或财务报表特定要素的审计产生影响。当关键审计事项与单一财务报表或财务报表特定要素审计相关时，“关键审计事项”部分有关如何在整套财务报表审计中应对这些事项的信息，可能有助于注册会计师确定如何在单一财务报表或财务报表特定要素的审计中应对这些事项。

27. 即使整套财务报表的审计报告中包含的特定事项不会对单一财务报表或财务报表特定要素的审计或审计报告产生影响，注册会计师仍然可能认为，在单一财务报表或财务报表特定要素的审计报告中增加其他事项段提及这些事项是适当的（参见《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》）。

例如，注册会计师可能认为，在单一财务报表或财务报表特定要素的审计报告中提及整套财务报表审计报告中的“与持续经营相关的重大不确定性”部分是适当的。

28. 在整套财务报表的审计报告中，某些情况下允许对经营成果和现金流量发表无法表示意见，而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>应用指南》第 8 段）。此时，发表的无法表示意见仅针对经营成果和现金流量，而非财务报表整体。（参见本准则第十七条和第十九条）

附录 1

财务报表特定要素、账户或项目的示例

1. 应收账款、坏账准备、存货、可辨认无形资产、就保险组合中的“已发生但未报告”索赔计提的负债，包括相关附注；
2. 有形资产净值明细表，包括相关附注；
3. 与租赁财产相关的支出明细表，包括相关附注；
4. 利润分享或员工奖金明细表，包括相关附注；
5. 商业银行信贷业务预期信用损失明细表，包括相关附注。

附录 2

单一财务报表和财务报表特定要素 的审计报告参考格式

参考格式 1：对按照通用目的编制基础编制的非上市实体单一财务报表出具的审计报告

背景信息：

1. 对非上市实体资产负债表（即单一财务报表）进行审计。
2. 管理层按照企业会计准则中与编制资产负债表相关的规定编制资产负债表。
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. 注册会计师确定在审计意见中使用“在所有重大方面”、“公允反映”等措辞是恰当的。
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存在重大不确定性，单一财务报表对该重大不确定性已作出充分披露。
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. 注册会计师认为不存在其他信息，（即《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》的规定不适用）。

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. 除对单一财务报表审计外，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

[恰当的收件人]:

一、 审计意见

我们审计了 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）20×1 年 12 月 31 日的资产负债表以及相关附注（以下合称财务报表）。

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中与编制资产负债表相关的规定编制，公允反映了 ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况。

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、 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，如财务报表附注×所述，ABC 公司 20×1 年发生净亏损×元，且于 20×1 年 12 月 31 日，ABC 公司流动负债高于资产总额×元。如财务报表附注×所述，这些事项或情况，连同财务报表附注×所示的其他事项，表明存在可能导致对 ABC 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、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中与编制资产负债表相关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。

(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

参考格式 2：对按照特殊目的编制基础（本例为公允列报的编制基础）编制的非上市实体单一财务报表出具的审计报告

背景信息：

1. 对非上市实体的现金收入和支出表（即单一财务报表）进行审计。
2. 注册会计师未对整套财务报表出具审计报告。
3. 财务报表已由管理层按照现金收入和支出核算基础编制，以满足债权人对现金流量信息的需求。管理层有权选择财务报告编制基础。
4. 采用的财务报告编制基础是公允列报的编制基础，旨在满足财务报表特定使用者的财务信息需求。
5. 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。
6. 注册会计师确定在审计意见中使用“在所有重大方面”、“公允反映”等措辞是恰当的。
7. 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。
8. 审计报告的发送对象和使用不受限制。
9. 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。
10. 注册会计师未被要求，并且也决定不沟通关键审计事项。
11. 注册会计师认为不存在其他信息（即《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》的规定不适用）。
12. 管理层负责编制财务报表并监督编制财务报表的财务报告过

程。

13. 除对单一财务报表审计外，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

[恰当的收件人]:

一、 审计意见

我们审计了 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）20×1 年度的现金收入和支出表以及相关附注（以下合称财务报表）。

我们认为，后附的财务报表在所有重大方面按照附注×说明的现金收入和支出核算基础编制，公允反映了 ABC 公司 20×1 年度的现金收入和支出情况。

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、 强调事项——编制基础

我们提醒财务报表使用者关注财务报表附注×对编制基础的说明。ABC 公司编制财务报表是为了向 XYZ 债权人提供信息。因此，财务报表不适用于其他用途。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

ABC 公司管理层（以下简称管理层）负责按照附注 x 说明的现金收入和支出核算基础编制财务报表，使其实现公允反映，这包括确定现金收入和支出核算基础对于在业务的具体情况下编制财务报表是可接受的，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。

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。

(3)评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计(如有)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

参考格式 3：对按照特殊目的编制基础（本例为严格遵循的编制基础）编制的上市实体财务报表特定要素出具的审计报告

背景信息：

1. 对应收账款明细表（即财务报表要素）进行审计。
2. 财务信息已由管理层按照监管机构的财务报告规定编制以满足监管要求。管理层无权选择财务报告编制基础。
3. 采用的财务报告编制基础是严格遵循的编制基础，旨在满足财务报表特定使用者的财务信息需求。
4. 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。
5. 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。
6. 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。
7. 审计报告的发送对象和使用受到限制。
8. 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。
9. 注册会计师未被要求，并且也决定不沟通关键审计事项。
10. 注册会计师认为不存在其他信息（即《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》的规定不适用）。
11. 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。
12. 除对财务报表特定要素的审计外，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或恰当的收件人]:

一、 审计意见

我们审计了 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）20×1 年 12 月 31 日的应收账款明细表以及相关附注（以下合称明细表）。

我们认为，后附的 20×1 年 12 月 31 日明细表中的财务信息在所有重大方面按照[监管机构的财务报告规定]编制。

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“注册会计师对明细表审计的责任”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、 强调事项——编制基础

我们提醒财务报表使用者关注明细表的附注×对编制基础的说明。ABC 公司编制明细表是为了满足 DEF 监管机构的要求。因此，明细表不适用于其他用途。本段内容不影响已发表的审计意见。

四、 其他事项——对审计报告的发送对象和使用的限制

我们的报告仅用于 ABC 公司和 DEF 监管机构，而不应发送至除 ABC 公司和 DEF 监管机构以外的其他方或为其使用。

五、 管理层和治理层对明细表的责任

ABC 公司管理层（以下简称管理层）负责按照[监管机构的财务

报告规定]编制明细表，并设计、执行和维护必要的内部控制，以使明细表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

在编制明细表时，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、注册会计师对明细表审计的责任

我们的目标是对明细表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明细表使用者依据明细表作出的经济决策，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明细表重大错报风险，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。

（3）评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计（如有）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明细表中的相关披露；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。

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）。

××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