

《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

(2022 年 1 月 17 日修订)

一、定义

(一) 年度报告 (参见本准则第十条)

1. 法律法规或惯例可能对被审计单位年度报告的内容和名称作出界定。

2. 年度报告通常以年度为基础编制。然而，当所审计财务报表涵盖的期间短于一年或者超过一年时，年度报告也可以涵盖与财务报表相同的期间。

3. 在某些情况下，被审计单位的年度报告可能是一个单独的文件，并冠以“年度报告”或其他标题。在其他情况下，法律法规或惯例可能要求被审计单位通过单个文件或两个以上（含两个）服务于相同目的的文件组合，向所有者（或类似的利益相关方）报告被审计单位经营情况和财务报表列报的经营成果及财务状况信息（即年度报告）。例如，根据法律法规或惯例，以下一项或多项文件可能构成年度报告：

(1) 董事会报告；

(2) 公司董事会、监事会及董事、监事、高级管理人员保证年度报告内容的真实、准确、完整，不存在虚假记载、误导性陈述或重大遗漏，并承担个别和连带法律责任的声明；

(3) 公司治理情况说明；

(4) 内部控制自我评价报告。

4. 年度报告可能以纸质的形式提供给使用者，也可能以电子形式，包括载于被审计单位网站的形式提供给使用者。一份文件（或者系列文件组合）无论以何种方式提供给使用者，均可能符合年度报告的定义。

5. 年度报告从性质、目的和内容方面与其他报告不同，例如为满足特定利益相关者团体的信息需求而编制的报告，或为满足特定监管报告目标（即使该报告应当予以公开）而编制的报告。有些报告如作为独立的文件发布，通常不是组成年度报告的系列文件的一部分（根据法律法规或惯例），因此，不属于本准则范围内的其他信息。这些报告的例子包括：

(1) 单独的行业或监管报告（如资本充足率报告），如可能由银行、保险和养老金行业编制的报告；

(2) 公司社会责任报告；

(3) 可持续发展报告；

(4) 多元化和平等机会报告；

(5) 产品责任报告；

(6) 劳工做法和工作条件报告。

(二) 其他信息的错报（参见本准则第十二条）

6. 当其他信息中披露了某特定事项时，其他信息可能遗漏或掩饰对恰当理解该事项必要的信息。例如，其他信息声称说明了管理层使用的关键业绩指标，那么遗漏某项管理层使用的关键业绩指标可能表明其他信息未经正确陈述或具有误导性。

7. 如果适用于其他信息的框架中包括关于重要性概念的讨论，

该框架可以为注册会计师在本准则下关于重要性的判断提供参考。然而在很多情况下，可能不存在适用的框架，对应用于其他信息的重要性概念进行讨论。在这些情况下，以下特征向注册会计师提供了确定其他信息的错报是否重大的参考框架：

（1）重要性是结合财务报表使用者整体共同的财务信息需求而考虑的。其他信息的使用者预计与财务报表使用者相同，因为预期这类使用者通过阅读其他信息以增加对财务报表的背景情况的了解。

（2）对重要性的判断需要考虑错报的特定情形，考虑使用者是否会被未更正的错报所影响。并非所有错报均会影响使用者的经济决策。

（3）对重要性的判断包括定性和定量两方面的考虑。因此，这类判断可以考虑在被审计单位年度报告的背景下，其他信息所针对项目的性质和规模。

（三）其他信息（参见本准则第十一条）

8. 本指南附录 1 包含了可能包括在其他信息中的金额和其他项目的例子。

9. 在某些情况下，适用的财务报告编制基础可能要求作出特定披露，但是允许这些披露在财务报表之外。由于这类披露是适用的财务报告编制基础所要求的，它们属于财务报表的组成部分。因此，就本准则而言，它们不构成其他信息。

10. 可扩展商业报告语言（XBRL）标记不构成本准则界定的其他信息。

二、获取其他信息（参见本准则第十四条）

11. 基于法律法规的规定或惯例，确定哪些文件属于或构成年度

报告通常是明确的。在很多情况下，管理层或治理层可能已按照惯例或承诺公布一系列文件，这些文件组合起来构成年度报告。然而，在某些情况下，哪个（些）文件属于或构成年度报告可能并不明确。在这些情况下，文件的时间安排和目的（以及文件为谁编制）可能是与注册会计师确定哪个（些）文件属于或构成年度报告相关的事项。

12. 如果根据法律法规的规定，年度报告被翻译成其他语言（例如当某一国家或地区有超过一种官方语言时），或者如果根据不同的法律法规编制多个“年度报告”（例如当被审计单位在多个国家或地区上市时），需要考虑一个或多个“年度报告”是否构成其他信息的组成部分。相关法律法规可能就此提供进一步指引。

13. 管理层或治理层对年度报告的编制负责。注册会计师可以与管理层或治理层沟通以下事项：

（1）注册会计师希望在审计报告日前及时获取年度报告（包括构成年度报告的系列文件组合）最终版本，以能够在审计报告日前完成本准则要求的程序。如果不可能在审计报告日前获取，需尽早获取，且无论如何早于被审计单位发布这些信息；

（2）如果其他信息在审计报告日后获取可能产生的影响。

14. 本指南第 13 条所指的沟通，在以下例子中尤其恰当：

（1）首次接受审计业务委托；

（2）当管理层或治理层发生变动时；

（3）当其他信息预计在审计报告日后获取时。

15. 如果治理层需要在被审计单位发布其他信息前批准其他信息，其他信息的最终版本应为治理层已经批准的用于发布的版本。

16. 在某些情况下，被审计单位的年度报告可能是根据法律法规

的规定或者被审计单位报告实务，在被审计单位财务报告涵盖期间后不久发布的一份独立文件，使得注册会计师能够在审计报告日前取得该文件。在其他情况下，这种文件可能在较晚的时间，或者在被审计单位选择的时间才被要求发布。也可能存在这种情况，即被审计单位的年度报告是系列文件组合，每个文件的发布时间都取决于不同的要求或者被审计单位的报告实务。

17. 可能存在这些情况，在审计报告日，被审计单位正在考虑起草可能作为被审计单位年度报告的一部分的某文件（例如，自愿提供给利益相关者的报告），而管理层无法向注册会计师确认这类文件的目的或时间。如果注册会计师无法确定这类文件的目的或时间，就本准则而言，它不构成其他信息。

18. 在审计报告日前及时获取其他信息，能够对财务报表、审计报告或其他信息在发布之前作出必要的修改。审计业务约定书可以提及与管理层就注册会计师及时获取，并在可能的情况下在审计报告日前获取其他信息达成的一致意见。

19. 如果使用者只能通过被审计单位的网站获取其他信息，则从被审计单位获取的、而不是直接从被审计单位网站获取的其他信息的版本，是注册会计师应当根据本准则对其执行程序的相关文件。按照本准则，注册会计师没有责任去查找其他信息，包括可能在被审计单位网站存在的其他信息，也不需要执行任何程序以确认其他信息在被审计单位网站得到恰当显示，或者已经以电子形式得以恰当传递或显示。

20. 如果注册会计师没有获取部分或全部其他信息，本准则不禁止注册会计师在审计报告中签署日期或出具审计报告。

21. 如果其他信息是在审计报告日后获取的，本准则不要求注册会计师更新按照《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》第九条和第十条的规定已经实施的程序。

22. 《中国注册会计师审计准则第 1341 号——书面声明》及其应用指南对书面声明的使用提出要求并提供指引。针对只能在审计报告日后获取的其他信息，本准则第十四条第（三）项要求注册会计师获取书面声明，以支持注册会计师有能力完成本准则要求的、与这类信息相关的程序。此外，注册会计师可能认为要求其他书面声明是有用的，例如：

（1）管理层已经告知注册会计师预期发布并可能构成其他信息的所有文件；

（2）注册会计师在审计报告日前获取的任何其他信息和财务报表之间是一致的，其他信息不存在任何重大错报；

（3）对于注册会计师在审计报告日前未获取的其他信息，管理层拟编制并发布这些其他信息，以及预计发布的时间。

三、阅读并考虑其他信息（参见本准则第十五条和第十六条）

23. 根据《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》的规定，注册会计师在计划和执行审计工作时应当保持职业怀疑。在阅读和考虑其他信息时保持职业怀疑，例如，意识到管理层可能对其计划获得成功过分乐观，以及警惕与以下方面不一致的信息：

（1）财务报表；

（2）注册会计师在审计中了解到的情况。

24. 根据《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表

审计实施的质量管理》的规定，项目合伙人负责对审计项目组成员进行指导、监督并复核其工作，指导、监督、复核的性质、时间安排和范围应当按照适用的法律法规和职业准则的规定，以及会计师事务所的政策和程序进行计划和执行。针对本准则的规定，在确定适当的项目组成员，以应对本准则第十五条和第十六条的要求时可以考虑的因素包括：

（1）项目组成员的相关经验；

（2）被指派完成这些任务的项目组成员是否了解审计中的相关情况，以识别其他信息和了解到的情况存在的不一致；

（3）应对本准则第十五条和第十六条的要求所涉及的判断程度。例如，对于应与财务报表中的金额相同的其他信息中的金额，评估其一致性的程序可以由经验较少的项目组成员执行；

（4）在集团审计的情况下，是否有必要询问组成部分注册会计师以处理与该组成部分有关的其他信息。

（一）考虑其他信息和财务报表之间是否存在重大不一致（参见本准则第十五条第（一）项）

25. 其他信息可能包括金额或其他项目，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。这类金额或其他项目的例子可能包括：

（1）包含了财务报表摘录的表格、图表或图形。

（2）对财务报表中列示的余额或账户提供进一步细节的披露，例如“20×1 年度的收入，由来自产品 X 的×万元和来自产品 Y 的×万元组成。”

（3）对财务结果的描述，例如，“20×1 年度研究和开发费用合

计数是x万元。”

26. 在评价其他信息中所选择的金额或其他项目与财务报表的一致性时，注册会计师不需要对其他信息中的所有金额或其他项目（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）与财务报表中的金额或其他项目进行比较。

27. 选择哪些金额或其他项目进行比较属于职业判断事项。与本判断相关的因素包括：

（1）金额或其他项目在列报中的重要程度，可能影响使用者对该金额或其他项目的重视程度（例如，一项关键比率或金额）；

（2）如果是定量方面的信息，该金额与财务报表中的账户或项目，或者该金额与相关其他信息相比的相对规模；

（3）其他信息中特定的金额或其他项目的敏感性，例如，向高级管理人员授予的股份支付。

28. 确定审计程序的性质和范围以应对本准则第十五条第（一）项的要求属于职业判断事项。注册会计师在判断的过程中，需要认识到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，也不要求注册会计师对其他信息提供一定程度的保证。这些程序的例子包括：

（1）对于旨在与财务报表中的信息一致的信息，将该信息与财务报表进行比较。

（2）对于旨在与财务报表披露传达相同意思的信息，比较使用的措辞，考虑所使用措辞差异的重要程度，以及这些差异是否会隐含不同意思。

（3）获取管理层提供的其他信息和财务报表中的金额之间的调

节表，并：

①将调节表中的项目与财务报表和其他信息进行比较；

②检查调节表中的计算是否正确。

29. 基于对其他信息性质的考虑，在评价其他信息中所选择的金额和其他项目与财务报表是否一致时，还需要评价与财务报表相比其列报的方式（如相关）。

（二）考虑其他信息和注册会计师在审计中了解到的情况是否存在重大不一致（参见本准则第十五条第（二）项）

30. 其他信息可能包括与注册会计师在审计中了解到的情况相关的金额或项目（除本准则第十五条第（一）项提及的情况外）。这些金额或项目的例子可能包括：

（1）对产量的披露，或者按地理区域汇总产量的表格；

（2）对“公司本年度新推出产品 X 和产品 Y”的声明；

（3）对被审计单位主要经营地点的概括，例如“被审计单位的主要经营中心在 X 国，同时在 Y 国和 Z 国也有经营场所。”

31. 注册会计师在审计中了解到的情况，包括注册会计师根据《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》对被审计单位及其环境（包括被审计单位内部控制）的了解。《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》列示了注册会计师应当获取的了解，包括下列事项：

（1）相关的行业状况、法律和监管环境及其他外部因素；

（2）被审计单位的性质；

（3）被审计单位会计政策的选择和运用；

- (4) 被审计单位的目标和战略；
- (5) 对被审计单位财务业绩的衡量和评价；
- (6) 被审计单位的内部控制。

32. 注册会计师在审计中了解到的情况也可能包括从性质上讲具有预测性的事项。这类事项的例子可能包括：当评价管理层执行无形资产或商誉减值测试使用的假设时，或者当评价管理层对被审计单位持续经营能力的评估时，注册会计师考虑过的业务前景和未来现金流量。

33. 在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时，注册会计师可以重点关注其他信息中重要的事项，该事项足够重要以至于与其相关的其他信息的错报可能是重大的。

34. 对于其他信息中的许多事项，注册会计师回顾在审计中获取的审计证据和得到的结论，可能足以使注册会计师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。注册会计师越有经验、越熟悉该项审计的关键方面，对相关事项的回顾将越足够。例如，注册会计师可能能够根据回顾与管理层或治理层的讨论或者审计过程中所执行程序（如阅读董事会会议纪要）的结果，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，而不需要采取进一步措施。

35. 注册会计师可能确定，参考相关审计工作底稿，或者向项目组相关成员或相关组成部分注册会计师询问，以作为注册会计师考虑重大不一致是否存在的基础是适当的。例如：

(1) 当其他信息描述计划终止一条主要生产线时，尽管注册会计师知道该项终止计划，注册会计师可以向执行这方面审计程序的相

关项目组成员询问，以支持注册会计师对其他信息中的描述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的考虑；

(2) 当其他信息描述审计中已考虑的诉讼的重要细节，但是注册会计师无法完整地回忆起来时，可能有必要参考概括了这部分细节的审计工作底稿，以帮助注册会计师回忆。

36. 注册会计师是否以及在何种程度上参考相关审计工作底稿，或者向相关项目组成员或相关组成部分注册会计师询问，属于职业判断事项。然而，注册会计师可能没有必要对包含在其他信息中的所有事项都参考相关审计工作底稿，或者向相关项目组成员或相关组成部分注册会计师询问。

(三) 对其他信息似乎存在重大错报的迹象保持警觉 (参见本准则第十六条)

37. 其他信息可能包括对与财务报表不相关的事项的讨论，也可能在范围上超出注册会计师在审计中了解到的情况。例如，其他信息可能包括对被审计单位温室气体排放情况的陈述。

38. 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，有助于注册会计师遵循相关职业道德要求。职业道德要求注册会计师不得在明知或怀疑的情况下与以下其他信息发生关联：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使其他信息产生误导。对其他信息似乎存在重大错报的其他迹象保持警觉，可能能够使注册会计师识别下列事项，如：

(1) 其他信息与阅读其他信息的项目组成员的普遍认知（除审计过程中了解到的情况之外）之间的差异，使注册会计师相信其他信

息似乎存在重大错报；

(2) 其他信息内部不一致，使注册会计师相信其他信息似乎存在重大错报。

四、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（参见本准则第十七条）

39. 注册会计师与管理层关于重大不一致（或其他信息似乎存在重大错报）的讨论，可能包括要求管理层对其他信息中管理层声明的基础提供支持。基于管理层的进一步信息和解释，注册会计师可能认可其他信息不存在重大错报。例如，管理层的解释可能对正常的判断差异提供合理和充分的理由。

40. 反之，与管理层的讨论可能提供进一步信息，以支持注册会计师对于其他信息存在重大错报的结论。

41. 相比事实性质的事项，在判断事项上质疑管理层可能是更加困难的。然而，可能存在这种情况，即注册会计师认为，其他信息包含了与财务报表或注册会计师在审计中了解到的情况不一致的陈述。这些情况可能导致对其他信息、财务报表和注册会计师在审计中了解到的情况的怀疑。

42. 由于其他信息可能的重大错报范围广泛，注册会计师为判断其他信息是否存在重大错报而可能执行的其他审计程序的性质和范围，属于注册会计师在具体情形下的职业判断事项。

43. 当某事项与财务报表或注册会计师在审计中了解到的情况不相关时，注册会计师可能无法完整评估管理层对于注册会计师询问的回答。尽管如此，基于管理层的进一步信息和解释，或者跟进管理层对其他信息作出的改动后，注册会计师可能认可，重大不一致似乎不

再存在或者其他信息不再存在重大错报。当注册会计师无法确定重大不一致似乎不再存在或者其他信息似乎不再存在重大错报时，注册会计师可以要求管理层向有资格的第三方（如管理层的专家或法律顾问）咨询。在某些情况下，考虑管理层咨询的结果后，注册会计师可能无法得出其他信息是否存在重大错报的结论。注册会计师可以采取以下一项或多项措施：

（1）从注册会计师的法律顾问处获取建议；

（2）考虑对审计报告的影响，例如，如果管理层施加限制，是否在审计报告中描述这一情况；

（3）在相关法律法规允许的情况下解除业务约定。

五、当注册会计师认为其他信息存在重大错报时的应对

（一）当注册会计师认为审计报告日前获取的其他信息存在重大错报时的应对（参见本准则第十九条）

44. 在与治理层沟通后，如果其他信息未得到更正，注册会计师采取何种措施属于注册会计师的职业判断事项。注册会计师可以考虑管理层和治理层提供的不进行更正的理由是否会引起对管理层和治理层诚信或诚实的怀疑，例如，注册会计师怀疑该理由存在误导的意图。注册会计师也可能认为，寻求法律意见是恰当的。在某些情况下，注册会计师可能根据法律、法规或其他职业准则的要求，与监管机构或相关职业团体沟通该事项。

对报告的影响

45. 在少数情况下，当拒绝更正其他信息的重大错报导致对管理层和治理层的诚信产生怀疑，进而质疑审计证据总体上的可靠性时，对财务报表发表无法表示意见可能是恰当的。

解除业务约定

46. 当拒绝更正其他信息的重大错报导致对管理层和治理层的诚信产生怀疑，进而质疑审计过程中从其获取声明的可靠性时，在法律法规允许的情况下，解除业务约定可能是适当的。

对公共部门实体的特殊考虑

47. 在公共部门，解除业务约定也许不可能。在这些情况下，注册会计师可以向立法机关出具报告，详细说明该事项，或采取其他恰当措施。

(二)当注册会计师认为审计报告日后获取的其他信息存在重大错报时的应对（参见本准则第二十条）

48. 如果注册会计师认为审计报告日后获取的其他信息存在重大错报，且该重大错报已经被更正，注册会计师在这种情况下执行的必要程序，包括确定更正已经完成（根据本准则第十八条第（一）项的规定），也可能包括复核管理层为与收到其他信息（如果之前已经公告）的人士沟通并告知其修改而采取的步骤。

49. 如果治理层不同意修改其他信息，注册会计师采取何种恰当措施以设法提醒审计报告使用者适当关注未更正错报，需要运用职业判断，并且可能受相关法律法规的影响。因此，注册会计师可能认为就注册会计师的法定权利和义务寻求法律意见是适当的。

50. 如果其他信息的重大错报仍未更正，在法律法规允许的情况下，注册会计师可能采取的、设法提醒审计报告使用者适当关注未更正错报的措施举例来说包括：

（1）向管理层提供一份新的或修改后的审计报告，其中包括根据本准则第二十三条的规定修正后的其他信息部分。同时要求管理层

将该新的或修改后的审计报告提供给审计报告使用者。在此过程中，注册会计师可能需要基于审计准则和适用的法律法规的要求，考虑对新的或修改后的审计报告的日期产生的影响（如有）。注册会计师也可以复核管理层采取的、向这些使用者提供新的或修改后的审计报告的步骤；

（2）提醒审计报告使用者关注其他信息的重大错报，例如，在股东大会上通报该事项；

（3）与监管机构或相关职业团体沟通未更正的重大错报；

（4）考虑对持续承接业务的影响（参见本指南第 46 段）。

六、当财务报表存在重大错报或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（参见本准则第二十一条）

51. 在阅读其他信息时，注册会计师可能知悉影响下列方面的新信息：

（1）注册会计师对被审计单位及其环境的了解，因而可能表明需要修改注册会计师对风险的评估；

（2）注册会计师评价已识别的错报对审计的影响和未更正错报（如有）对财务报表的影响的责任；

（3）注册会计师关于期后事项的责任。

七、报告（参见本准则第二十二条至第二十四条）

52. 对于非上市实体的财务报表审计，注册会计师可能认为在审计报告中指明预期将在审计报告日后获取的其他信息可能是适当的，以针对这些其他信息（注册会计师对其负有本准则规定的相关责任）提供额外的透明度。在某些情况下，例如，当管理层能够向注册会计师声明这类其他信息将在审计报告日后发布时，注册会计师可能认为

如此处理是恰当的。

（一）参考格式（参见本准则第二十二至第二十三条）

53. 本指南附录 2 提供了审计报告中“其他信息”部分的例子。

（二）当对财务报表发表保留意见或否定意见时对报告的影响

（参见本准则第二十四条）

54. 如果导致注册会计师发表非无保留意见的事项未被包含在其他信息中或其他信息未针对该事项，同时该事项不影响其他信息的任何部分，对财务报表发表保留意见或否定意见可能不会对本准则第二十三条第（五）项要求的说明产生影响。在其他情形下，可能对此类报告产生影响，如本指南第 55 段至第 58 段所述。

财务报表重大错报导致的保留意见

55. 在审计意见是保留意见的情况下，可能需要考虑其他信息是否因导致对财务报表发表保留意见的同一事项或相关事项也存在重大错报。

范围受到限制导致的保留意见

56. 如果关于财务报表的重要项目存在范围限制，注册会计师将不能对该事项获取充分、适当的审计证据。在这些情况下，注册会计师可能无法确定，与该事项相关的、其他信息的金额和其他项目是否导致其他信息的重大错报。因此，注册会计师可能需要修改本准则第二十三条第（五）项要求的说明，提及注册会计师无法考虑管理层在其他信息中对该事项的描述：针对该事项，注册会计师已经对财务报表发表了保留意见，如“形成保留意见的基础”部分所述。然而，注册会计师被要求报告已识别的、任何其他未更正的其他信息的重大错报。

否定意见

57. 注册会计师针对在“形成否定意见的基础”部分描述的某特定事项已对财务报表发表否定意见，并不能为省略按照本准则第二十三条第（五）项第 2 点在审计报告中报告识别出其他信息的重大错报提供理由。如果已对财务报表发表否定意见，注册会计师可能需要适当修改本准则第二十三条第（五）项要求的说明，例如，指出其他信息中的金额和其他项目因导致对财务报表发表否定意见的同一事项或相关事项也存在重大错报。

无法表示意见

58. 当注册会计师对财务报表发表无法表示意见时，提供审计的进一步详细情况，包括其他信息部分，可能会使财务报表整体的无法表示意见显得逊色。因此，在这些情况下，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，审计报告不包括针对本准则报告要求的部分。

附录1（参见本准则第十五条和本指南第8段）

其他信息中可能包含的金额或其他项目的举例

以下是在其他信息中可能包含的金额或其他项目的示例。此列表并非穷尽所有情况。

金额

1. 关键财务业绩摘要中的项目，如净利润、每股收益、股利、销售收入及其他业务收入，以及采购和运营费用等。
2. 选定的经营数据，如对主要经营领域持续经营活动产生的收益，或按地域分部或产品线划分的销售收入。
3. 特殊项目，如资产处置、诉讼准备金、资产减值、纳税调整、环境治理准备金、改制和重组费用。
4. 流动性和资本来源信息，如现金、现金等价物和有价证券、股利，以及债务、融资租赁。
5. 分部或分支的资本性支出。
6. 涉及资产负债表外安排的金额和财务影响。
7. 涉及担保、合同义务、法律或环境诉讼和其他或有事项的金额。
8. 财务指标或比率，如毛利率、平均资本回报率、平均股东权益回报率、流动比率、利息保障倍数和债务比率。有些可能直接与财务报表勾稽。

其他项目

1. 对关键会计估计及相关假设的解释。

2. 对关联方的识别，以及对关联方交易的描述。
3. 对被审计单位管理商品、外汇或利率风险的政策或方法的阐述，如使用远期合约、利率掉期或其他金融工具。
4. 对资产负债表外安排的性质的描述。
5. 对担保、赔偿、合同义务、诉讼或环境责任案件和其他或有事项的描述，包括管理层对被审计单位相关风险的定性评估。
6. 对法律或监管要求变化的描述，如新的税收或环境法规，这些新的税收或环境法规已对被审计单位的业务或财务状况产生重大影响，或将对被审计单位的未来财务前景产生重大影响。
7. 管理层关于已在本期生效或将在下期生效的新财务报告准则对被审计单位财务业绩、财务状况和现金流量产生的影响的定性评估。
8. 对业务环境和前景的一般描述。
9. 战略概述。
10. 主要商品或原材料的市场价格走势描述。
11. 供求情况和监管环境的地区间对比。
12. 对影响被审计单位在特定领域盈利能力的特定因素的解释。

附录2（参见本准则第二十二至第二十三条、本指南第53段）

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，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 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剩余其他信息时，适用于上市实体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剩余其他信息时，适用于非上市实体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，适用于上市实体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审计范围受到限制，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》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²

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

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。

² 本段适用于按照《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情形。

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

ABC 公司管理层（以下简称管理层）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]。

我们对财务报表发表的审计意见不涵盖其他信息，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到的情况存在重大不一致或者似乎存在重大错报。

基于我们已执行的工作，如果我们确定其他信息存在重大错报，我们应当报告该事实。在这方面，我们无任何事项需要报告。

（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〉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。³]

³ 如果被审计单位是非上市实体，需要参考《〈中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审

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)⁴
(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

计意见和出具审计报告>应用指南》参考格式 3。

⁴ 披露项目合伙人姓名的要求仅适用于上市实体。

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剩余其他信息时，适用于上市实体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》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部分其他信息，且未识别出信息存在重大错报，并预期能够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

（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）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。]

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。

（四）其他信息

ABC 公司管理层（以下简称管理层）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。

我们对财务报表发表的审计意见不涵盖其他信息，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到的情况存在重大不一致或者似乎存在重大错报。

基于我们对审计报告日前获取的其他信息已执行的工作，如果我们确定其他信息存在重大错报，我们应当报告该事实。在这方面，我们无任何事项需要报告。

[当我们阅读 Y 报告后，如果确定其中存在重大错报，审计准则要求我们与治理层沟通该事项并采取（描述适用的措施）。]⁶

（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

⁶ 如果注册会计师针对审计报告日后获取的其他信息识别出未更正重大错报，并且有法定义务采取特定措施，则本段可能是有用的。

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××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：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剩余其他信息时，适用于非上市实体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》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部分其他信息，且未识别出信息存在重大错报，并预期能够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

ABC 公司管理层（以下简称管理层）对其他信息负责。我们在审计报告日前已获取的其他信息包括[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]。

我们对财务报表发表的审计意见不涵盖其他信息，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到的

情况存在重大不一致或者似乎存在重大错报。

基于我们对审计报告日前获取的其他信息已执行的工作，如果我们确定其他信息存在重大错报，我们应当报告该事实。在这方面，我们无任何事项需要报告。

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〉应用指南》参考格式 3。]

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〉应用指南》参考格式 3。]

××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 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，适用于上市实体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》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；

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⁷

（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）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。]

⁷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。

（四）其他信息

ABC 公司管理层（以下简称管理层）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。

我们对财务报表发表的审计意见不涵盖其他信息,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,我们的责任是在能够获取上述其他信息时阅读这些信息,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到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,如果确定其中存在重大错报,审计准则要求我们与治理层沟通该事项并采取(描述适用的措施)。]⁸

（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

⁸如果注册会计师针对审计报告日后获取的其他信息识别出未更正重大错报,并且有法定义务采取特定措施,则本段可能是有用的。

[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××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 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》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，并且已确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，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

ABC 公司管理层（以下简称管理层）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]。

我们对财务报表发表的审计意见不涵盖其他信息，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到的

情况存在重大不一致或者似乎存在重大错报。

基于我们已执行的工作，如果我们确定其他信息存在重大错报，我们应当报告该事实。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]

四、关键审计事项⁹

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。]

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。¹⁰]

××会计师事务所

中国注册会计师：×××（项目合伙人）¹¹

⁹ 本段适用于按照《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情形。

¹⁰ 如果被审计单位是非上市实体，需要参考《〈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。

¹¹ 披露项目合伙人姓名的要求仅适用于上市实体。

(盖章)

(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 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审计范围受到限制，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。

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 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. 对于一项对境外关联方的投资，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非广泛的（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，且合并财务报表重要项目审计范围受到的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、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

ABC 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中的账面价值为×元，ABC 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 ABC 集团对 XYZ 公司在 20×1 年 12 月 31 日投资的账面价值以及 ABC 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 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

ABC 集团管理层（以下简称管理层）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发表的审计意见不涵盖其他信息，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到的情况存在重大不一致或者似乎存在重大错报。

基于我们已执行的工作，如果我们确定其他信息存在重大错报，我们应当报告该事实。如上述“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 ABC 集团对 XYZ 公司投资的账面价值以及 ABC 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。

四、关键审计事项¹²

¹² 本段适用于按照《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情形。

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。¹³]

××会计师事务所
(盖章)

中国注册会计师：×××(项目合伙人)¹⁴
(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

¹³ 如果被审计单位是非上市实体，需要参考《〈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，并进行适当改写。

¹⁴ 披露项目合伙人姓名的要求仅适用于上市实体。

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××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. 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（即否定意见是适当的）。由于不可行，合并财务报表错报的影响无法确定；

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、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）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，由于无法确定 ABC 集团于 20×1 年度收购的子公司 XYZ 公司某些重要资产和负债项目在收购日的公允价值，ABC 集团未将该子公司纳入合并范围。该项投资以成本计量。根据××财务报告编制基础，ABC 集团应将该公司纳入合并范围，并以暂估金额为基础核算该项收购。如果将 XYZ 公司纳入合并范围，后附合并财务报表的多个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 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

ABC 集团管理层（以下简称管理层）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发表的审计意见不涵盖其他信息，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到的情况存在重大不一致或者似乎存在重大错报。

基于我们已执行的工作，如果我们确定其他信息存在重大错报，我们应当报告该事实。如上述“形成否定意见的基础”部分所述，ABC 集团应当将 XYZ 公司纳入合并范围，并以暂估金额为基础核算该项收购。我们认为，由于 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，其他信息存在重大错报。

四、关键审计事项¹⁵

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

¹⁵ 本段适用于按照《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情形。

否定意见的基础”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。^{16]}

××会计师事务所
(盖章)

中国注册会计师：×××(项目合伙人)¹⁷
(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

¹⁶ 如果被审计单位是非上市实体，需要参考《〈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，并进行适当改写。

¹⁷ 披露项目合伙人姓名的要求仅适用于上市实体。