
三项准则及应用指南征求意见稿

1. 中国注册会计师审计准则第 1601 号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑	1
2. 《中国注册会计师审计准则第 1601 号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》应用指南	6
3. 中国注册会计师审计准则第 1603 号——对单一财务报表和财务报表特定要素审计的特殊考虑	28
4. 《中国注册会计师审计准则第 1603 号——对单一财务报表和财务报表特定要素审计的特殊考虑》应用指南	34
5. 中国注册会计师审计准则第 1604 号——对简要财务报表出具报告的业务	61
6. 《中国注册会计师审计准则第 1604 号——对简要财务报表出具报告的业务》应用指南	73

中国注册会计师审计准则第 1601 号 ——对按照特殊目的编制基础编制的 财务报表审计的特殊考虑

第一章 总 则

第一节 本准则的范围

第一条 为了规范注册会计师对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑，制定本准则。

第二条 中国注册会计师审计准则第 1101 号至第 1521 号适用于所有财务报表审计，本准则规范注册会计师运用这些审计准则对按照特殊目的编制基础编制的财务报表进行审计时的特殊考虑。

第三条 本准则是针对按照特殊目的编制基础编制的整套财务报表审计制定的。《中国注册会计师审计准则第 1603 号——对单一财务报表和财务报表特定要素审计的特殊考虑》规范注册会计师对单一财务报表，财务报表的特定要素、账户或项目审计相关的特殊考虑。

第四条 本准则并不超越其他审计准则的要求，也未涵盖注册会计师在执行特殊目的财务报表审计业务时需要根据业务的具体情况作出的所有特殊考虑。

第二章 定义

第五条 特殊目的财务报表，是指按照特殊目的编制基础编制的财务报表。

第六条 特殊目的编制基础，是指用以满足财务报表特定使用者财务信息需求的财务报告编制基础。特殊目的编制基础包括公允列报编制基础和遵循性编制基础。

公允列报编制基础，是指要求管理层和治理层（如适用）遵守其规定并包含下列内容之一的财务报告编制基础：

（一）明确或隐含地认可，为了实现财务报表的公允列报，管理层和治理层（如适用）可能有必要提供除编制基础具体要求之外的其他披露；

（二）明确地认可，为了实现财务报表的公允列报，在极其特殊的情况下，管理层和治理层（如适用）可能有必要偏离编制基础的某项要求。

遵循性编制基础，是指要求管理层和治理层（如适用）遵守其规定的财务报告编制基础，但不包含前款第（一）项或第（二）项中的任何一项内容。

第七条 本准则所称财务报表，是指整套特殊目的财务报表，包括相关披露。适用的财务报告编制基础的规定决定了财务报表的列报、结构和内容，以及整套财务报表的构成。

第三章 目标

第八条 注册会计师的目标是，在运用审计准则执行特殊目的财

务报表审计时，恰当处理与下列方面相关的特殊考虑：

- （一）业务的承接；
- （二）业务的计划和执行；
- （三）对财务报表形成审计意见并出具审计报告。

第四章 要 求

第一节 业务承接时的考虑

第九条 注册会计师应当按照《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，确定管理层编制财务报表时采用的财务报告编制基础的可接受性。

在特殊目的财务报表审计中，注册会计师应当了解下列方面：

- （一）财务报表的编制目的；
- （二）财务报表预期使用者；
- （三）管理层为确定财务报告编制基础在具体情况下的可接受性所采取的措施。

第二节 计划和执行审计工作时的考虑

第十条 注册会计师应当按照《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，遵守与审计相关的所有审计准则。

在计划和执行特殊目的财务报表审计工作时，注册会计师应当确定在运用这些审计准则时是否需要根据业务的具体情况作出特殊考虑。

第十一条 注册会计师应当按照《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，了解被审计单位会计政策选择和运用的情况。

在财务报表按照合同条款编制的情况下，注册会计师应当了解被审计单位管理层在编制财务报表时对合同作出的所有重要解释。如果采用其他合理解释将导致财务报表中列报的信息产生重大差异，则管理层对合同作出的解释就是重要的。

第三节 形成审计意见和出具审计报告时的考虑

第十二条 当对特殊目的财务报表形成审计意见并出具审计报告时，注册会计师应当遵守《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。

第十三条 注册会计师应当按照《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，评价财务报表是否恰当提及或说明适用的财务报告编制基础。

在财务报表按照合同条款编制的情况下，注册会计师应当评价财务报表是否恰当说明对财务报表编制所依据的合同作出的所有重要解释。

第十四条 《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》规定了审计报告的格式和内容，包括审计报告特定要素的排列顺序。

对于特殊目的财务报表审计，审计报告的内容还应当包括：

（一）说明财务报表的编制目的，并在必要时说明财务报表预期使用者，或者提及含有这些信息的特殊目的财务报表附注；

(二)如果管理层在编制特殊目的财务报表时可以选择财务报告编制基础,在说明管理层对财务报表的责任时,应提及管理层负责确定适用的财务报告编制基础在具体情况下的可接受性。

第十五条 注册会计师对特殊目的财务报表出具的审计报告应当增加强调事项段,以提醒审计报告使用者关注财务报表按照特殊目的的编制基础编制,因此,财务报表可能不适用于其他目的。

第五章 附 则

第三十八条 本准则自 年 月 日起施行。

《中国注册会计师审计准则第 1601 号—— 对按照特殊目的编制基础编制的财务报表 审计的特殊考虑》应用指南

一、特殊目的编制基础的定义（参见本准则第六条）

1. 特殊目的编制基础举例如下：

（1）纳税申报表后附的财务报表中税收金额所采用的计税核算基础；

（2）被审计单位为债权人编制的反映现金流信息的现金收入和支出核算基础；

（3）监管机构为满足监管要求作出的财务报告规定；

（4）在合同（如债券契约、贷款协议或项目拨款）中作出的财务报告规定。

2. 在某些情况下，特殊目的编制基础建立在由经授权或获得认可的准则制定机构制定的或法律法规规定的财务报告编制基础的基础上，但并不符合该财务报告编制基础的全部要求。例如，某合同要求按照某个国家或地区的财务报告准则中的大多数而非全部规定编制财务报表。如果这种做法对于业务的具体情况是可接受的，在特殊目的财务报表中描述所采用的财务报告编制基础时，暗示完全遵守了由经授权或获得认可的准则制定机构制定的或法律法规规定的财务报告编制基础是不恰当的。在本段前述的例子中，描述适用的财务报告编制基础可以提及合同中有关财务报告的规定，而非提及某个国家或地区的财务报告准则。

3. 在本指南第 2 段的举例中，即使特殊目的编制基础所依据的

财务报告编制基础本身是公允列报编制基础，特殊目的编制基础也可能不是公允列报编制基础。这是因为特殊目的编制基础可能并未遵守由经授权或获得认可的准则制定机构制定的或法律法规规定的、旨在实现财务报表公允列报的财务报告编制基础的全部要求。

4. 按照特殊目的编制基础编制的财务报表可能是被审计单位编制的唯一财务报表，这些财务报表可能为其他使用者（除该特殊目的编制基础针对的使用者外）使用。在这种情况下，尽管财务报表被广为分发，但仍然被视为本准则界定的特殊目的财务报表。本准则第十四条和第十五条中的要求旨在避免对财务报表编制目的的误解。

披露包括适用的财务报告编制基础所要求的、明确允许的或通过其他形式允许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，在财务报表表内或附注中反映，或通过交叉索引予以提及。

二、承接业务时的考虑

财务报告编制基础的可接受性（参见本准则第九条）

5. 对于特殊目的财务报表，预期使用者对财务信息的需求是确定编制财务报表采用的财务报告编制基础的可接受性的关键因素。

6. 适用的财务报告编制基础可能包括由经授权或获得认可的准则制定机构制定的用于编制特殊目的财务报表的财务报告准则。如果准则制定机构遵循一套既定和透明的程序（包括认真研究和仔细考虑广大利益相关方的观点），则这些财务报告准则作为特殊目的财务报表的编制基础被认为是可接受的。法律法规可能为特定类型实体规定了管理层在编制特殊目的财务报表时采用的财务报告编制基础。例如，监管机构可能为满足监管要求而作出财务报告规定。在不存在相反证

据的情况下，该编制基础作为此类实体特殊目的财务报表的编制基础被认为是可接受的。

7. 如果法律法规或监管要求对本指南第 6 段提及的财务报告准则作出补充规定，《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》要求注册会计师确定财务报告准则与补充规定之间是否存在冲突，并规定了存在冲突时注册会计师应当采取的措施。

8. 适用的财务报告编制基础可能包括合同中作出的财务报告规定，或除本指南第 6 段和第 7 段说明的财务报告准则以外的其他来源。在这种情况下，确定财务报告编制基础在业务具体情况下的可接受性时，可考虑该编制基础是否具备《〈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〉应用指南》附录 3 提及的可接受的财务报告编制基础通常具有的特征。对于特殊目的编制基础，可接受的财务报告编制基础具有的某项特征对于特定业务的相对重要性，需要运用职业判断予以确定。例如，为了确定净资产在销售日的价值，出售方和购买方可能一致认为，非常谨慎地估计坏账准备对其需求来说是恰当的，即使与按照通用目的编制基础编制的财务信息相比，这种财务信息可能是不中立的。

三、计划和执行审计工作时的考虑（参见本准则第十条）

9. 《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》要求注册会计师遵守：（1）与财务报表审计相关的职业道德要求，包括有关独立性的要求；（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各项要求，除非某项审计准则的全部内容与实际审计工作不相关，或

审计准则的某项要求存在适用条件而该条件并不存在。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。

10. 在特殊目的财务报表审计中，注册会计师可能需要对如何运用审计准则的某些要求作出特殊考虑。例如，《中国注册会计师审计准则第 1221 号——计划和执行审计工作时的的重要性》规定，判断某事项对财务报表使用者是否重大，是在考虑财务报表使用者整体共同的财务信息需求的基础上作出的。然而，对于特殊目的财务报表审计，作出这些判断的依据是预期财务报表使用者对财务信息的需求。

11. 对特殊目的财务报表，如按照合同规定编制的财务报表，管理层可能与预期使用者就需更正的错报的临界值达成一致意见，即如果审计过程中识别出的错报低于该临界值，则不对错报进行更正或调整。这种临界值的存在并不能减轻注册会计师在计划和执行特殊目的财务报表审计时，按照《中国注册会计师审计准则第 1221 号——计划和执行审计工作时的的重要性》的规定确定重要性的责任。

12. 《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结构中的哪些适当人员进行沟通。《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》应用指南指出，在某些情况下，治理层全部成员参与管理被审计单位，此时需要对如何运用沟通的要求进行调整，以反映这一情况。如果被审计单位也编制了整套通用目的财务报表，负责监督特殊目的财务报表编制的人员可能与负责监督通用目的财务报表编制的人员不同。

四、形成审计意见和出具报告时的考虑（参见本准则第十二条）

13. 本指南附录列示了对特殊目的财务报表出具的审计报告的参

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（参见《〈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》、《〈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 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》和《〈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》）。

（一）对特殊目的财务报表出具审计报告时对《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》的运用

14. 本准则第十二条指出，当对特殊目的财务报表形成审计意见并出具审计报告时，注册会计师应当遵守《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。在此过程中，注册会计师还要遵守其他审计准则中的报告要求，本指南第 15 段至第 19 段涉及的特殊考虑也可能是有帮助的。

15. 特殊目的财务报表可能按照（或不按照）与持续经营假设相关的财务报告编制基础编制（例如，在特定国家或地区，持续经营假设与某些按照计税核算基础编制的财务报表无关）。审计报告对管理层与持续经营相关的责任所作的描述，可能需要根据编制特殊目的财务报表时运用的财务报告编制基础，进行必要的调整。审计报告对注册会计师责任所作的描述，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。

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》要求注册会计师在审计上市实体整套通用目的财务报表时，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。对于特殊目的财务报表审计，《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注册会计师决定在对特殊目的财务报表出具的审计报告中沟通关键审计事项的情形。如果在对特殊目的财务报表出具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。

17. 《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》规范了注册会计师对其他信息责任。该准则所规定的年度报告，就本准则而言，是指包含或随附特殊目的财务报表的报告（旨在向所有者或类似的利益相关方提供与特殊目的财务报表中所反映事项相关的信息）。对于运用特殊目的编制基础编制的财务报表而言，“类似的利益相关方”包括特定使用者，其财务信息需求通过设计特殊目的编制基础（用于编制特殊目的财务报表）得到满足。如果注册会计师确定被审计单位拟发布此年度报告，《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》的规定适用。

18. 《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》要求注册会计师在审计报告中注明项目合伙人的规定，也适用于上市实体特殊目的财务报表审计。当对非上市实体特殊目的财务报表出具审计报告时，法律法规可能要求或注册会计师可能决定在审计报告中注明项目合伙人。

(二) 提及对整套通用目的财务报表出具的审计报告

19. 注册会计师可能认为在对特殊目的财务报表出具的审计报告中增加其他事项段,提及对整套通用目的财务报表出具的审计报告或报告的相关事项是适当的(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对特殊目的财务报表出具的审计报告中提及对整套通用目的财务报表出具的审计报告中包含的“与持续经营相关的重大不确定性”部分是适当的。

(三) 提醒审计报告使用者关注财务报表按照特殊目的编制基础编制(参见本准则第十五条)

20. 特殊目的财务报表可能用于预期目的之外的其他用途。例如,监管机构可能要求某些实体公开特殊目的财务报表。为避免误解,注册会计师需要增加强调事项段,提醒审计报告使用者关注财务报表按照特殊目的编制基础编制,因此,财务报表可能不适用于其他目的。

《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》要求将该强调事项段作为单独的一部分置于审计报告中,并使用包含“强调事项”这一术语的适当标题。

(四) 对分发或使用审计报告的限制(参见本准则第十五条)

21. 除按照本准则第十五条的要求作出提醒外,注册会计师可能认为,指明审计报告仅用于特定使用者是适当的。限制审计报告分发或使用可以实现这一目的,当然,这还取决于不同国家或地区的法律法规的规定。在这些情况下,可以将本准则第十五条的要求扩展至包括这些事项,并相应修改相关标题。(参见本指南附录中的参考格式)

附录（参见本指南第 14 段）

对特殊目的财务报表出具的审计报告的参考格式

参考格式 1：对按照合同中作出的财务报告规定（本例为遵循性编制基础）编制的非上市实体整套财务报表出具的审计报告。

参考格式 2：对按照某一国家或地区的计税核算基础（本例为遵循性编制基础）编制的非上市实体整套财务报表出具的审计报告。

参考格式 3：对按照监管机构作出的财务报告规定（本例为公允列报编制基础）编制的上市实体整套财务报表出具的审计报告

参考格式 1：对按照合同中作出的财务报告规定（本例为遵循性编制基础）编制的非上市实体整套财务报表出具的审计报告

背景信息：

1. 管理层已按照合同中作出的财务报告规定（即特殊目的编制基础）编制财务报表，管理层无权选择财务报告编制基础。
2. 适用的财务报告编制基础是遵循性编制基础。
3. 未针对整套通用目的财务报表出具审计报告。
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. 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。

8. 审计报告的分发和使用受到限制。

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. 除对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计外，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）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 ABC 公司与 DEF 公司于 20×1 年 1 月 1 日签订的合同（以下简称“合同”）第 Z 部分作出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——编制基础以及对分发和使用的限制

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遵守上述合同作出的财务报告规定。因此，财务报表可能不适用于其他用途。我们的报告仅供 ABC 公司和 DEF 公司使用，而不应分发至除 ABC 公司和 DEF 公司以外的其他方或为其使用。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）负责按照合同第 Z 部分作出的财务报告规定编制财务报表，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。

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

中国注册会计师协会

参考格式 2：对按照某一国家或地区的计税核算基础（本例为遵循性编制基础）编制的非上市实体整套财务报表出具的审计报告

背景信息：

1. 对合伙企业的管理层按照×国家的计税核算基础（即特殊目的编制基础）编制的整套财务报表（以帮助合伙人编制各自的纳税申报表）进行审计，管理层无权选择财务报告编制基础。
2. 适用的财务报告编制基础是遵循性编制基础。
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. 审计报告的分发受到限制。
8. 注册会计师未被要求，并且也决定不沟通关键审计事项。
9. 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）。
10. 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。
11. 除对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计外，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 合伙企业财务报表，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×国家的计税核算基础编制。

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 合伙企业，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——编制基础以及对分发的限制

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 合伙企业编制财务报表是为了帮助合伙人编制各自的纳税申报表。因此，财务报表可能不适用于其他用途。我们的报告仅用于 ABC 合伙企业及其合伙人，而不应分发至除 ABC 合伙企业及其合伙人以外的其他方。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 合伙企业管理层（以下简称管理层）负责按照×国家的计税核算基础编制财务报表，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 合伙企业的持续经营能力，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 合伙企业、终止运营或别无其他现实的选择。

治理层负责监督 ABC 合伙企业的财务报告过程。

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 合伙企业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 合伙企业不能持续经营。

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。

××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：对按照监管机构作出的财务报告规定（本例为公允列报编制基础）编制的上市实体整套财务报表出具的审计报告

背景信息：

1. 对管理层按照监管机构作出的财务报告规定（即特殊目的编制基础）编制的整套上市公司财务报表（以满足监管机构的要求）进行审计，管理层无权选择财务报告编制基础。

2. 适用的财务报告编制基础是公允列报编制基础。

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，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，财务报表对该重大不确定性已作出充分披露。

7. 审计报告的分发或使用没有受到限制。

8. 监管机构要求注册会计师按照《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。

9. 其他事项段指出，注册会计师也对 ABC 公司按照通用目的编制基础编制的同一期间的财务报表出具了审计报告。

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. 除对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计外，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或适当的收件人]

一、审计意见

我们审计了 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）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 Z 条例第 Y 部分作出的财务报告规定编制，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、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满足 DEF 监管机构的要求。因此，财务报表可能不适用于其他用途。本段内容不影响已发表的审计意见。

四、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。

五、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“与持续经营相关的重大不确定性”部分所描述的事项外，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。]

六、其他事项

ABC 公司已经按照企业会计准则的规定单独编制一套财务报表。我们已于 20×2 年 3 月 31 日针对该财务报表向 ABC 公司股东单独出具审计报告。

七、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 Z 条例第 Y 部分作出的财务报告规定编制财务报表，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。

八、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。

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。

××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

中国注册会计师审计准则第 1603 号 ——对单一财务报表和财务报表特定要素 审计的特殊考虑

第一章 总 则

第一节 本准则的范围

第一条 为了规范注册会计师对单一财务报表和财务报表特定要素审计时的特殊考虑，制定本准则。

第二条 中国注册会计师审计准则第 1101 号至第 1521 号适用于所有财务报表审计。当执行其他历史财务信息（包括单一财务报表和财务报表特定要素）审计业务时，注册会计师可以根据具体情况遵守这些准则的相关规定，以满足此类业务的要求。

第三条 单一财务报表和财务报表特定要素可能按照通用目的编制基础或按照特殊目的编制基础编制。如果按照特殊目的编制基础编制，《中国注册会计师审计准则第 1601 号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》也适用于对单一财务报表和财务报表特定要素的审计。

第四条 本准则不适用于组成部分注册会计师应集团项目组的要求，基于集团财务报表审计目的，对组成部分财务信息执行工作并出具报告的情况。

第五条 本准则并不超越其他审计准则的要求，也未涵盖注册会计师在执行单一财务报表和财务报表特定要素审计业务时需要根据业务的具体情况作出的所有特殊考虑。

第二章 定义

第六条 财务报表特定要素（即特定要素），是指财务报表特定的要素、账户或项目。

第七条 单一财务报表或财务报表特定要素包括相关披露。相关披露通常包含与单一财务报表或财务报表特定要素相关的解释性或其他描述性信息。

第三章 目标

第八条 注册会计师的目标是，在运用审计准则执行单一财务报表和财务报表特定要素的审计时，恰当处理与下列方面相关的特殊考虑：

- （一）业务的承接；
- （二）业务的计划和执行；
- （三）对单一财务报表和财务报表特定要素形成审计意见并出具审计报告。

第四章 要求

第一节 业务承接时的考虑

第九条 《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与审计工

作相关的所有审计准则。在单一财务报表或财务报表特定要素审计中，无论注册会计师是否同时接受委托审计整套财务报表，该要求仍然适用。如果没有同时接受委托审计整套财务报表，注册会计师应当确定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是否可行。

第十条 《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》要求注册会计师确定管理层在编制财务报表时采用的财务报告编制基础的可接受性。

在单一财务报表或财务报表特定要素审计中，前款提及的要求包括确定采用该财务报告编制基础是否能够提供充分的披露，以使财务报表预期使用者能够理解单一财务报表或财务报表特定要素所传递的信息，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所传递的信息的影响。

第十一条 《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》要求审计业务约定条款包括注册会计师拟出具审计报告的预期形式。

在单一财务报表或财务报表特定要素审计中，注册会计师应当考虑审计意见的预期形式是否适合具体情况。

第二节 计划和执行审计工作时的考虑

第十二条 《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》指出，审计准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。当执行其他历史财务信息审计业务时，注册会计师可以根据具体情况遵守适用的相关审计准则，以满足此类业

务的要求。

在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时，注册会计师应当根据业务的具体情况，遵守与审计工作相关的所有审计准则。

第三节 形成审计意见和出具审计报告时的考虑

第十三条 当对单一财务报表或财务报表特定要素形成审计意见和出具审计报告时，注册会计师应当根据业务的具体情况，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》及《中国注册会计师审计准则第 1601 号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》（如适用）的相关规定。

第十四条 如果接受业务委托对单一财务报表或财务报表特定要素出具审计报告，并同时接受业务委托对整套财务报表进行审计，注册会计师应当针对每项业务分别发表审计意见。

第十五条 已审计的单一财务报表或财务报表特定要素可能连同已审计的整套财务报表一同公布。如果注册会计师认为管理层对单一财务报表或财务报表特定要素的列报与整套财务报表没有作出清楚的区分，注册会计师应当要求管理层纠正这种情况。

除遵守本准则第十七条和第十八条的规定外，注册会计师还应当将对单一财务报表或财务报表特定要素发表的审计意见与对整套财务报表发表的审计意见予以区分。

只有认为管理层进行了清楚的区分，注册会计师才应当对单一财

务报表或财务报表特定要素发表审计意见，并出具审计报告。

第十六条 如果对整套财务报表出具的审计报告包括下列事项，注册会计师应当考虑这些事项对单一财务报表或财务报表特定要素审计以及出具的审计报告可能产生的影响（如有）：

（一）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；

（二）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》的规定增加强调事项段或其他事项段；

（三）按照《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》的规定增加“与持续经营相关的重大不确定性”部分；

（四）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；

（五）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》的规定描述未更正的其他信息重大错报。

第十七条 如果认为有必要对整套财务报表整体发表否定意见或无法表示意见，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，注册会计师不应在同一审计报告中对构成整套财务报表组成部分的单一财务报表或财务报表特定要素发表无保留意见。这是因为，在同一审计报告中包含的无保留意见，将与对整套财务报表整体发表的否定意见或无法表示意见相矛盾。

第十八条 如果注册会计师认为有必要对整套财务报表整体发表否定意见或无法表示意见，但又对该整套财务报表中的特定要素单独审计，只有在同时满足下列条件时，注册会计师才可以认为对特定要

素发表无保留意见是适当的：

（一）法律法规并未禁止注册会计师对该特定要素发表无保留意见；

（二）注册会计师对特定要素出具的无保留意见审计报告，并不与包含否定意见或无法表示意见的审计报告一同公布；

（三）特定要素并不构成整套财务报表的主要部分。

第十九条 如果已对整套财务报表整体发表否定意见或无法表示意见，注册会计师不应就整套财务报表中的单一财务报表发表无保留意见。

即使注册会计师对单一财务报表出具的审计报告并不与包含否定意见或无法表示意见的审计报告一同公布，注册会计师也不应对整套财务报表中的单一财务报表发表无保留意见。这是因为单一财务报表被视为构成整套财务报表的主要部分。

第五章 附 则

第二十条 本准则自 年 月 日起施行。

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

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某一特定实体的信息。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或情况。

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”，是指依据某一财务报告编制基础对被审计单位历史财务信息作出的结构性表述，包括披露，旨在反映某一时点的经济资源或义务，或者某一时期的经济资源或义务的变化。“财务报表”通常是指根据适用的财务报告编制基础的规定确定的整套财务报表，有时也指单一财务报表。

披露包括适用的财务报告编制基础要求、明确允许或通过其他形式允许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，在财务报表表内或附注中反映，或通过交叉索引予以提及。如本准则第七条所述，单一财务报表或财务报表特定要素包括相关披露。

3. 审计准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。当执行其他历史财务信息审计业务（如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相关审计准则,以满足此类业务的要求。本准则及应用指南在这方面提供指引。本指南附录1列示了此类其他历史财务信息的示例。

4. 注册会计师执行除历史财务信息审计以外的合理保证业务,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、承接业务时的考虑

(一) 审计准则的运用(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》要求注册会计师遵守:

(1) 与财务报表审计业务相关的职业道德要求,包括遵守有关独立性的要求;

(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各项要求,除非存在适用条件而该条件并不存在,因而导致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,而通过实施替代审计程序以实现相关要求的目的。

6. 当注册会计师没有同时接受委托审计被审计单位整套财务报表时,遵守与单一财务报表或财务报表特定要素审计相关的审计准则的要求可能是不切实际的。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被审计单位整套财

务报表的注册会计师的了解不同。注册会计师也不能获取审计被审计单位整套财务报表时可以获取的有关会计记录或其他会计信息的整体质量的审计证据。因此，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审计的具体情况相关，但由于所需的审计成本，遵守这些要求可能不切实际。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切实际，注册会计师可以与管理层讨论其他类型的业务是否更加可行。

（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适用的财务报告编制基础，可能基于经授权或获得认可的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（如国际财务报告准则）。在这种情况下，确定该编制基础的可接受性时，可能需要考虑其是否包含所基于的财务报告编制基础中所有与提供充分披露的单一财务报表或财务报表特定要素的列报相关的要求。

（三）审计意见的形式（参见本准则第十一条）

8. 注册会计师发表的审计意见的形式取决于适用的财务报告编制基础和适用的法律法规。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，如果对按

照公允列报编制基础编制的财务报表发表无保留意见，除非法律法规另有规定，审计意见应当使用“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……”的措辞；如果对按照遵循性编制基础编制的财务报表发表无保留意见，审计意见应当使用“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”的措辞。

9. 对于单一财务报表或财务报表特定要素，适用的财务报告编制基础可能未明确说明如何列报单一财务报表或财务报表特定要素。当适用的财务报告编制基础依据经授权或获得认可的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（如国际财务报告准则）时，可能出现这种情况。因此，注册会计师需要根据适用的财务报告编制基础考虑审计意见的预期形式是否适当。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）适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的编制。

（2）单一财务报表或财务报表特定要素：

①是否完全遵守与特定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，或在异常情况下偏离财务报告编制基础的某项要求。

注册会计师确定审计意见的预期形式属于职业判断。在对按照公允列报编制基础编制的单一财务报表或财务报表特定要素发表的审计意见中使用“在所有重大方面”、“公允反映”等措辞，在某些国家或地区是否得到广泛认可，将影响注册会计师的判断。

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。即使审计对象仅是一个财务报表特定要素，审计准则如《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》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，财务报表要素可能由于舞弊、关联方交易的影响，或对持续经营假设的不当运用而导致错报。

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结构中的哪些适当人员进行沟通。《〈中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通〉应用指南》指出，在某些情况下，治理层全部成员参与管理被审计单位，此时需要对如何运用沟通的要求进行调整，以反映这一情况。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。

12. 进一步讲，审计准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。当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相关审计准则。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财务报告编制基础列报的书面声明取代。

13. 对整套财务报表出具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）。当对单一财务报表或财务报表特定要素的审计与对整套财务报表的审计结合进行时，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审计中使用在整套财务报表审计时获取的审计证据。然而，审计准则要求注册会计师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。因此，当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. 进一步讲，为单一财务报表或财务报表特定要素确定的重要性，可能低于为整套财务报表确定的重要性。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（参见本准则第十三条）

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》要求注册会计师在形成审计意见时评价财务报表是否作出充分披露，使财务报表预期使用者能够理解重大交易和事项对财务报表所传递信息的影响。从适用的财务报告编制基础的要求来看，单一财务报表或财务报表特定要素作出充分披露，使财务报表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传递的信息的影响，是非常重要的。

17. 本指南附录 2 列示了对单一财务报表或财务报表特定要素出具的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（参见《〈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》、《〈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 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》和《〈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》）。

（一）对单一财务报表或财务报表特定要素出具审计报告时对《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》的运用

18. 本准则第十三条指出，当对单一财务报表或财务报表特定要素形成审计意见并出具审计报告时，注册会计师应当根据业务的具体

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业务的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 21 段涉及的特殊考虑也可能是有帮助的。

19. 审计报告对管理层与持续经营相关的责任所作的描述，可能需要根据编制单一财务报表或财务报表特定要素时运用的财务报告编制基础，进行必要的调整。审计报告对注册会计师责任所作的描述，也可能需要根据如何在业务具体情况下运用《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》，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》要求注册会计师在审计上市实体整套通用目的财务报表时，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注册会计师决定在对单一财务报表或财务报表特定要素出具的审计报告中沟通关键审计事项的情形。如果在对单一财务报表或财务报表特定要素出具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的责任》规范了注册会计师对其他信息的责任。该准则所规定的年度报告，就本指南而言，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(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年度报告,《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》的规定适用。

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》要求注册会计师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审计。当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,法律法规可能要求或注册会计师决定在审计报告中注明项目合伙人。

(二)对整套财务报表出具的审计报告与对单一财务报表或财务报表特定要素出具的审计报告(参见本准则第十六条)

23. 本准则第十六条要求注册会计师考虑对整套财务报表出具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出具的审计报告可能产生的影响(如有)。考虑对整套财务报表出具的审计报告中包括的某个事项是否与对单一财务报表或财务报表特定要素出具的审计报告相关属于职业判断。

24. 考虑对整套财务报表出具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出具的审计报告可能产生的影响时,相关的因素包括:

(1) 对整套财务报表出具的审计报告中描述的事项的性质,以及该事项与单一财务报表或财务报表特定要素中描述的事项的相关程度;

-
- (2) 对整套财务报表出具的审计报告中描述的事项的广泛性；
 - (3) 适用的财务报告编制基础之间的差异的性质和范围；
 - (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的程度；
 - (5) 距离对整套财务报表签署审计报告日期的时间。

25. 例如，如果对整套财务报表出具审计报告时，发表的保留意见与应收账款有关，而单一财务报表包括应收账款，或财务报表特定要素与应收账款相关，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。

另一方面，如果对整套财务报表发表的保留意见与长期负债的分类有关，而单一财务报表是利润表，或财务报表特定要素与应收账款相关，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会更小。

26. 在对整套财务报表出具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审计产生影响。“关键审计事项”部分包括的有关如何在整套财务报表审计过程中应对这些事项的信息，可能有助于注册会计师确定在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如何应对这些事项。

27. 即使对整套财务报表出具的审计报告中包括的特定事项不会对单一财务报表或财务报表特定要素审计或审计报告产生影响，注册会计师可能仍然认为，在对单一财务报表或财务报表特定要素出具的审计报告的其他事项段中提及这些特定事项是适当的（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，在对单一财务报表或财务报表特定要素出具的审计报告中提及对整套财务报表出具的审计报告中包括“与持续经营相关的重大不确定”部分是适当的。

28. 在对整套财务报表出具的审计报告中，允许对经营成果和现金流量发表无法表示意见（如相关），而对财务状况发表无保留意见。这是因为，发表的无法表示意见仅针对经营结果和现金流量方面，而非针对财务报表整体。

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、个人退休金计划的应计收益负债、可辨认无形资产的记录价值、保险组合中的“已发生但未报告”索赔的负债，包括相关附注；
2. 个人退休金计划的外部管理的资产和收益明细表，包括相关附注；
3. 有形资产净值明细表，包括相关附注；
4. 与租赁财产相关的支出明细表，包括解释性附注；
5. 利润分享或员工奖金明细表，包括解释性附注。

对单一财务报表和财务报表特定要素 出具的审计报告的参考格式

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（本例为公允列报编制基础）。

参考格式 2：对按照特殊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（本例为公允列报编制基础）。

参考格式 3：对按照特殊目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（本例为遵循性编制基础）。

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（本例为公允列报编制基础）

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. 资产负债表已由管理层按照×国家财务报告编制基础中与编制资产负债表相关的规定编制。
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. 适用的财务报告编制基础是公允列报编制基础，旨在满足广大财务报表使用者共同的财务信息需求。
5. 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。

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. 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。

8. 注册会计师未被要求，并且也决定不沟通关键审计事项。

9. 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）。

10. 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。

11. 除对单一财务报表审计外，注册会计师不承担当地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×国家财务报告编制基础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、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×国家财务报告编制基础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审计证据。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编制的非上市实体单一财务报表出具的审计报告（本例为公允列报编制基础）

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. 适用的财务报告编制基础是公允列报编制基础，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. 审计报告的分发和使用不受限制。
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责任》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，注册会计师不承担当地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，财务报表可能不适于其他用途。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×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是在业务的具体情况下编制财务报表时可以接受的，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）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审计证据。然而，未来的事项或情况可能导致 ABC 公司不能持续经营。

（4）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。

（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

中国注册会计师协会

参考格式 3：对按照特殊目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（本例为遵循性编制基础）

背景信息：

1. 对应收账款明细表（即财务报表要素、账户或项目）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. 适用的财务报告编制基础是遵循性编制基础，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. 审计报告的分发受到限制。
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审计外，注册会计师不承担当地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（以下简称明细表）。

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——编制基础以及对分发的限制

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，明细表可能不适用于其他用途。我们的报告仅用于 ABC 公司和 DEF 监管机

构，而不应分发至除 ABC 公司和 DEF 监管机构以外的其他方。本段内容不影响已发表的审计意见。

四、管理层和治理层对应收账款明细表的责任

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。

五、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）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审计证据。然而，未来的事项或情况可能导致 ABC 公司不能持续经营。

（4）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。

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

中国注册会计师协会

中国注册会计师审计准则第 1604 号 ——对简要财务报表出具报告的业务

第一章 总 则

第一节 本准则的范围

第一条 为了规范注册会计师对简要财务报表出具报告的责任，制定本准则。

第二条 简要财务报表来源于由同一注册会计师按照审计准则的规定审计的财务报表。

第二章 定 义

第三条 简要财务报表，是指来源于财务报表但详细程度低于财务报表的历史财务信息。简要财务报表对被审计单位某一特定日期的经济资源或义务或某一会计期间的经济资源或义务变化情况提供了与财务报表一致的结构性表述。

第四条 已审计财务报表，是指注册会计师按照审计准则的规定审计的财务报表，是简要财务报表的编制来源。

第五条 采用的标准，是指管理层在编制简要财务报表时采用的标准。

第三章 目 标

第六条 注册会计师的目标是：

- （一）确定承接对简要财务报表出具报告的业务是否适当；
- （二）如果承接该项业务，在评价根据审计证据得出的结论的基础上对简要财务报表形成意见，并通过书面报告的形式清楚地表达意见，说明其形成基础。

第四章 要 求

第一节 业务的承接

第七条 只有当注册会计师已接受业务委托按照审计准则的规定执行财务报表审计，并且财务报表构成简要财务报表的来源时，才可以按照本准则的规定承接对简要财务报表出具报告的业务。

第八条 在承接对简要财务报表出具报告的业务之前，注册会计师应当：

- （一）确定采用的标准是否可接受；
- （二）就管理层认可并理解其责任与管理层达成一致意见；
- （三）与管理层就拟对简要财务报表发表意见的形式达成一致意见。

本条前款第（二）项提及的管理层的责任是：

(一) 按照采用的标准编制简要财务报表;

(二) 使简要财务报表的预期使用者能够比较方便地获取已审计财务报表(如果法律法规规定,已审计财务报表无需提供给简要财务报表的预期使用者,并且为编制简要财务报表制定了标准,在简要财务报表中说明法律法规的相关规定);

(三) 在含有简要财务报表并指明注册会计师已对其出具报告的所有文件中,包括注册会计师对简要财务报表出具的报告。

第九条 如果认为管理层采用的标准不可接受或未能按照本准则第八条第一款第(二)项的规定就管理层认可并理解其责任与管理层达成一致意见,注册会计师不应承接对简要财务报表出具报告的业务,除非法律法规另有规定。如果法律法规要求注册会计师承接该业务,由于业务的执行不符合本准则的规定,注册会计师对简要财务报表出具的报告不应指出已按照本准则的规定执行了该业务。注册会计师应当在业务约定条款中适当提及这一情况。注册会计师还应当确定这一情况对作为简要财务报表来源的财务报表审计业务可能产生的影响。

第二节 程序的性质

第十条 注册会计师应当实施下列程序及其可能认为必要的其他程序,作为对简要财务报表形成意见的基础:

(一) 评价简要财务报表是否充分披露其简化的性质,并指出作为其来源的已审计财务报表;

(二) 当简要财务报表未与已审计财务报表附在一起时, 评价简要财务报表是否清楚地说明已审计财务报表的获取渠道; 如果法律法规规定已审计财务报表无需提供给简要财务报表的预期使用者, 并且为编制简要财务报表制定了标准, 评价简要财务报表是否清楚地说明了相关法律法规;

(三) 评价简要财务报表是否充分披露了采用的标准;

(四) 将简要财务报表与已审计财务报表中的相关信息进行比较, 以确定两者是否一致, 或能否依据已审计财务报表中的相关信息重新计算得出简要财务报表;

(五) 评价简要财务报表是否按照采用的标准编制;

(六) 根据简要财务报表的目的, 评价简要财务报表是否包含必要的信息, 并在适当的层次进行了汇总, 以使其在具体情况下不产生误导;

(七) 评价简要财务报表的预期使用者能否比较方便地获取已审计财务报表, 除非法律法规规定已审计财务报表无需提供给简要财务报表的预期使用者, 并且为编制简要财务报表制定了标准。

第三节 意见的形式

第十一条 如果认为对简要财务报表发表无保留意见是恰当的, 除非法律法规另有规定, 注册会计师应当使用下列措辞之一:

(一) 按照[×标准](具体指出采用的标准), 后附的简要财务报表在所有重大方面与已审计财务报表保持了一致;

(二)按照[×标准](具体指出采用的标准),后附的简要财务报表公允概括了已审计财务报表。

第十二条 如果法律法规规定了对简要财务报表发表意见的措辞,并且与本准则第十一条规定的措辞存在差异,注册会计师应当实施下列程序:

(一)按照本准则第十条规定实施程序及其他必要的进一步程序,以使注册会计师能够发表符合规定的意见;

(二)评价简要财务报表的使用者是否可能误解注册会计师对简要财务报表发表的意见;如果可能出现误解,评价对简要财务报表出具的报告中的补充解释能否减轻可能出现的误解。

第十三条 在本准则第十二条第(二)项所述的情况下,如果认为对简要财务报表出具的报告中的补充解释不能减轻可能出现的误解,注册会计师不应承接该业务,除非法律法规另有规定。如果法律法规要求注册会计师承接该业务,由于业务的执行不符合本准则的规定,注册会计师在对简要财务报表出具的报告中不应指出已按照本准则的规定执行了该业务。

第四节 工作的时间安排和期后事项

第十四条 对简要财务报表出具报告的日期可能迟于已审计财务报表的审计报告日。在这种情况下,对简要财务报表出具的报告应当说明,简要财务报表和已审计财务报表均未反映在已审计财务报表的审计报告日后发生的、可能需要在已审计财务报表中进行调整或披

露的事项的影响。

第十五条 注册会计师可能知悉在已审计财务报表的审计报告日已经存在但以前并不知悉的事实。在这种情况下，只有在按照《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》的规定，考虑了与已审计财务报表相关的这些事实后，注册会计师才应当对简要财务报表出具报告。

第五节 含有简要财务报表的文件中的信息

第十六条 注册会计师应当阅读在含有简要财务报表及其报告的文件中包含的信息，以识别其是否与简要财务报表存在重大不一致。

第十七条 如果识别出重大不一致，注册会计师应当与管理层讨论该事项，并确定简要财务报表或在含有简要财务报表及其报告的文件中包含的信息是否需要作出修改。如果确定该信息需要修改且管理层拒绝作出必要的修改，注册会计师应当在此情况下采取适当的措施，包括考虑其对简要财务报表出具报告的影响。

第六节 对简要财务报表出具的报告

第十八条 对简要财务报表出具的报告应当包括下列要素：

- （一）标题；
- （二）收件人；
- （三）意见；
- （四）简要财务报表部分；

(五) 已审计财务报表及其审计报告部分;

(六) 管理层对简要财务报表的责任;

(七) 注册会计师的责任;

(八) 注册会计师的签名和盖章;

(九) 会计师事务所的名称、地址和盖章;

(十) 报告日期。

第十九条 报告的标题应当统一规范为“对简要财务报表出具的报告”。

第二十条 报告应当按照业务约定条款的要求载明收件人。如果对简要财务报表出具的报告的收件人不同于对已审计财务报表出具的审计报告的收件人,注册会计师应当评价使用不同收件人名称的适当性。

第二十一条 意见部分应当包括下列方面:

(一) 指出注册会计师出具报告所针对的简要财务报表,包括每张简要财务报表的名称;

(二) 指出已审计财务报表。

第二十二条 如果对已审计财务报表不是发表否定意见或无法表示意见,意见部分应当清楚地表达对简要财务报表的意见。

第二十三条 简要财务报表部分应当指出简要财务报表未包含编制已审计财务报表时所采用的财务报告编制基础要求披露的全部事项,因此,对简要财务报表及其报告的阅读不能替代对已审计财务报表及其审计报告的阅读。

第二十四条 如果对简要财务报表出具报告的日期迟于已审计财务报表的审计报告日，简要财务报表部分应当说明简要财务报表和已审计财务报表均未反映在已审计财务报表的审计报告日后发生的事项的影响。

第二十五条 已审计财务报表及其审计报告部分应当提及对已审计财务报表出具的审计报告和报告日期，除本准则第二十九条和第三十条规定的情形外，对已审计财务报表发表无保留意见这一事实。

第二十六条 管理层对简要财务报表的责任部分应当说明，按照采用的标准编制简要财务报表是管理层的责任。

第二十七条 注册会计师的责任部分应当说明，注册会计师的责任是在实施本准则规定的程序的基础上，对简要财务报表是否在所有重大方面与已审计财务报表保持了一致（或公允概括了已审计财务报表）发表意见。

第二十八条 对简要财务报表出具报告的日期不应早于下列日期：

（一）注册会计师已获取充分、适当的证据并在此基础上形成意见的日期，这些证据包括简要财务报表已编制完成以及法律法规规定的被审计单位董事会、管理层或类似机构已经认可其对简要财务报表负责；

（二）已审计财务报表的审计报告日。

第二十九条 如果对已审计财务报表出具的审计报告包含保留意见、强调事项段或其他事项段、与持续经营相关的重大不确定性部

分、关键审计事项部分或其他信息中未更正重大错报的说明，并且注册会计师确信，简要财务报表按照采用的标准在所有重大方面与已审计财务报表保持一致或公允概括了已审计财务报表，则对简要财务报表出具的报告除包括本准则第十八条规定的要素外，还应当在“已审计财务报表及其审计报告”部分：

（一）说明对已审计财务报表出具的审计报告包含保留意见，强调事项段或其他事项段、与持续经营相关的重大不确定性部分、关键审计事项部分或其他信息中未更正重大错报的说明；

（二）描述对已审计财务报表形成保留意见的基础，以及由此对简要财务报表的影响；描述对已审计财务报表出具的审计报告中的强调事项段、其他事项段或与持续经营相关的重大不确定部分所涉及的事项，以及由此对简要财务报表的影响（如有）；描述其他信息中未更正重大错报，以及由此对在含有简要财务报表及其报告的文件中包含的信息的影响（如有）。

第三十条 如果对已审计财务报表发表了否定意见或无法表示意见，对简要财务报表出具的报告除包括本准则第十八条规定的要素之外，还应当：

（一）在“已审计财务报表及其审计报告”部分说明对已审计财务报表发表了否定意见或无法表示意见；

（二）在“已审计财务报表及其审计报告”部分描述形成否定意见或无法表示意见的基础；

（三）在拒绝发表意见部分说明由于对已审计财务报表发表否定

意见或无法表示意见，因此，对简要财务报表发表意见是不适当的。

第三十一条 如果简要财务报表没有按照采用的标准在所有重大方面与已审计财务报表保持一致或公允概括已审计财务报表，而管理层又不同意作出必要的修改，注册会计师应当对简要财务报表发表否定意见。

第七节 对报告分发或使用的限制或提醒阅读者关注编制基础

第三十二条 如果对已审计财务报表出具的审计报告存在分发或使用的限制，或对已审计财务报表出具的审计报告提醒财务报表使用者关注已审计财务报表按照特殊目的编制基础编制，注册会计师应当在对简要财务报表出具的报告中包含相同的限制或提醒说明。

第八节 比较信息

第三十三条 如果已审计财务报表包含比较信息而简要财务报表未包含，注册会计师应当根据业务的具体情况确定这种省略是否合理。注册会计师应当确定不合理的省略对针对简要财务报表出具的报告的影响。

第三十四条 如果简要财务报表包含已由其他注册会计师出具报告的比较信息，对简要财务报表出具的报告还应当包含《中国注册会计师审计准则第 1511 号——比较信息：对应数据和比较财务报表》要求注册会计师在对已审计财务报表出具的审计报告中包含的事项。

第九节 与简要财务报表一同列报的未审计的补充信息

第三十五条 注册会计师应当评价与简要财务报表一同列报的未审计补充信息是否清楚地与简要财务报表予以区分。如果认为被审计单位未清楚地将未审计的补充信息与简要财务报表予以区分，注册会计师应当要求管理层改变对未审计的补充信息的列报方式。如果管理层拒绝改变，注册会计师应当在对简要财务报表出具的报告中说明本报告未涵盖该补充信息。

第十节 与注册会计师相关联

第三十六条 如果注意到被审计单位计划在含有简要财务报表的文件中说明注册会计师已对简要财务报表出具报告，但被审计单位并未计划在文件中包含该报告，注册会计师应当要求管理层将该报告包含在文件中。

如果管理层拒绝，注册会计师应当确定并采取其他适当的措施，以防止管理层在文件中将注册会计师与简要财务报表不适当地相关联。

第三十七条 注册会计师可能接受委托对被审计单位的财务报表出具报告，但未接受委托对简要财务报表出具报告。在这种情况下，如果注意到被审计单位计划在含有简要财务报表的文件中作出说明，包括提及注册会计师和简要财务报表来源于已审计财务报表，注册会计师应当确信：

(一) 仅在提及对已审计财务报表出具的审计报告时,提及注册会计师;

(二) 作出的说明不会导致简要财务报表的使用者产生注册会计师已对简要财务报表出具报告的误解。

如果注册会计师不能确信前款第(一)项或第(二)项所述事项,可以选择的方法包括:

(一) 注册会计师应当要求管理层修改作出的说明以符合前款的规定,或在文件中不提及注册会计师;

(二) 被审计单位可以委托注册会计师对简要财务报表出具报告,并将相关报告包含在文件中。

当采取前款第(一)项方法时,如果管理层不修改作出的说明,拒绝删除提及注册会计师的表述,或者当采取前款第(二)项方法时,管理层拒绝在含有简要财务报表的文件中包含对简要财务报表出具的报告,注册会计师应当告知管理层不同意提及注册会计师,并确定和采取其他适当措施,以防止管理层不恰当地提及注册会计师。

第五章 附 则

第三十八条 本准则自 年 月 日起施行。

《中国注册会计师审计准则第 1604 号—— 对简要财务报表出具报告的业务》 应用指南

一、业务的承接（参见本准则第七条和第八条）

1. 注册会计师对构成简要财务报表来源的财务报表的审计，为其按照本准则的规定履行与简要财务报表相关的责任提供了必要的了解。如果没有同时审计构成简要财务报表来源的财务报表，注册会计师执行本准则将不能为对简要财务报表形成意见提供充分、适当的证据。

2. 管理层对本准则第八条规定的事项的认可，可能体现在已签署的业务约定书中。

二、标准（参见本准则第八条第一款第（一）项）

3. 编制简要财务报表要求管理层确定需要在简要财务报表中反映的信息，以使简要财务报表在所有重大方面与已审计财务报表保持一致或公允概括已审计财务报表。由于简要财务报表本质上含有汇总的信息和有限的披露，因此，可能存在这样一种风险，即简要财务报表没有包含必要的信息，而缺乏这些信息将在具体环境下产生误导。当编制简要财务报表的既定标准不存在时，这种风险更高。

4. 可能影响注册会计师确定所采用标准的可接受性的因素包括：

- （1）被审计单位的性质；
- （2）简要财务报表的目的；

(3) 简要财务报表预期使用者的信息需求；

(4) 采用的标准是否使简要财务报表在具体情况下不会产生误导。

5. 简要财务报表的编制标准可能由经授权或获得认可的准则制定机构或法律法规建立。在这种情况下，与财务报表的情况类似，注册会计师通常可以按照《〈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〉应用指南》所述，假定这种标准是可接受的。

6. 如果简要财务报表的编制不存在既定的标准，标准也可以由管理层制定，如依据特定行业的实务制定的标准。符合具体情况的标准需要使简要财务报表能够：

(1) 充分披露其简化的性质并指明已审计财务报表；

(2) 清楚地描述从何处可以获取已审计财务报表，或者如果法律法规规定已审计财务报表不必提供给简要财务报表的预期使用者，并为简要财务报表的编制建立了标准，在简要财务报表中清楚描述该法律法规；

(3) 充分披露采用的标准；

(4) 与已审计财务报表中的相关信息一致或能够通过对其重新计算得到；

(5) 包含满足简要财务报表目的的必要信息，并在适当的层次汇总，以使其在具体情况下不会产生误导。

7. “来源于 20×1 年度已审计财务报表的简要财务报表”等标题，可以满足本指南第 6 段第 (1) 项提及的要求，即充分披露简要财务报表简化的性质并指明已审计财务报表。

二、评价已审计财务报表的可获得性(参见本准则第十条第(七)项)

8. 在评价简要财务报表的预期使用者能否比较方便地获取已审计财务报表时,注册会计师需要考虑下列因素的影响:

(1) 简要财务报表是否清楚地描述从何处可以获取已审计财务报表;

(2) 已审计财务报表是否公开;

(3) 管理层是否为简要财务报表的预期使用者方便获取已审计财务报表建立了程序。

三、意见的类型(参见本准则第十一条)

9. 如果在评价通过实施本准则第十条规定的程序获取的证据的基础上,注册会计师认为对简要财务报表发表无保留意见是适当的,那么注册会计师在发表意见时,可以使用本准则第十一条规定的一种措辞。

四、工作的时间安排和期后事项(参见本准则第十四条)

10. 注册会计师通常在财务报表的审计期间或紧接其后立即实施本准则第十条规定的程序。如果在财务报表审计完成后对简要财务报表出具报告,注册会计师不需要对已审计财务报表获取额外审计证据,或对已审计财务报表的审计报告日后发生事项的影响出具报告,因为简要财务报表源于已审计财务报表,而不是对其进行更新。

五、含有简要财务报表的文件中的信息(参见准则第十六条和第十七条)

11. 《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》规范了注册会计师在实施财务报表审计时与其他信息相

关的责任。根据《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，其他信息是指在被审计单位年度报告中包含的除财务报表和审计报告以外的财务信息和非财务信息。年度报告包含或随附财务报表和审计报告。

12. 相比之下，本准则第十六条和第十七条规范了注册会计师与含有简要财务报表及其报告的文件中包含的信息相关的责任。这些信息可能：

（1）涉及年度报告中其他信息包含的部分事项或全部事项（例如，当简要财务报表及其报告包含在简要年度报告中时）；

（2）不涉及年度报告中其他信息包含的事项。

13. 在阅读含有简要财务报表及其报告的文件中包含的信息时，注册会计师可能意识到这些信息是误导性的并可能需要采取适当的措施。中国注册会计师职业道德守则要求注册会计师避免在明知情况下与注册会计师认定的以下信息发生牵连：含有严重虚假和误导性的陈述；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产生误导。

含有简要财务报表的文件中的信息涉及年度报告的其他信息中包含的部分事项或全部事项

14. 如果信息包含在含有简要财务报表及其报告的文件中，并且该信息涉及年度报告的其他信息中包含的部分事项或全部事项，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》的规定对这些其他信息执行审计工作，对实现本准则第十六

条和第十七条的目的可能是适当的。

15. 如果在已审计财务报表的审计报告中已识别出其他信息的未更正重大错报，并且与该未更正重大错报相关联的事项涉及含有简要财务报表及其报告的文件中的信息，则简要财务报表与该信息之间可能存在重大不一致或该信息可能具有误导性。

含有简要财务报表的文件中的信息不涉及年度报告的其他信息中包含的事项

16. 结合具体情况运用《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》，可能有助于注册会计师确定适当的措施，以应对管理层拒绝对该信息作出必要修改的情形，包括考虑对简要财务报表出具报告的影响。

六、对简要财务报表出具的报告

报告的要素

标题（参见本准则第十九条）

17. 对简要财务报表出具的报告，标题统一规范为“对简要财务报表出具的报告”。在其他国家或地区，审计准则可能要求在标题中指明报告是由注册会计师出具的，以确认注册会计师满足相关职业道德要求中有关独立性的所有要求。

收件人（参见本准则第二十条）

18. 可能影响注册会计师评价简要财务报表收件人适当性的因素包括业务约定条款、被审计单位的性质和简要财务报表的目的。

简要财务报表的识别（参见本准则第二十一条）

19. 当注册会计师注意到含有简要财务报表的文件含有的信息不仅涉及简要财务报表及其报告时，如果列报的形式允许，注册会计师可以考虑指出所列报的简要财务报表的页码。这种方法有助于使用者识别与报告相关的简要财务报表。

报告日期（参见本准则第二十八条）

20. 对有权认定简要财务报表已编制完成并对其承担责任的机构或人员的确定，取决于业务约定条款、被审计单位的性质和简要财务报表的目的。

提及对已审计财务报表出具的审计报告（参见本准则第二十九条）

21. 如果对已审计财务报表出具的审计报告中包含按照《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》的规定确定的关键审计事项，本准则第二十九条第（一）项要求注册会计师在对简要财务报表出具的报告中说明对已审计财务报表出具的审计报告包含关键审计事项。然而，注册会计师并未被要求在对简要财务报表出具的报告中描述具体关键审计事项。

22. 本准则第二十九条要求的说明和描述，旨在提请使用者关注这些事项，而不能代替对已审计财务报表出具的审计报告的阅读。准则要求的描述旨在使使用者了解事项的性质，不需要完全重复对已审计财务报表出具的审计报告中的相应内容。

举例（参见本准则第十八条至第二十七条和第二十九条至第三十一条）

23. 本指南附录列示了对简要财务报表出具的报告的参考格式。

七、比较信息（参见本准则第三十三条和第三十四条）

24. 如果已审计财务报表包含比较信息，则假定简要财务报表也包含比较信息。已审计财务报表中的比较信息包括对应数据和比较财务报表两类。《中国注册会计师审计准则第 1511 号——比较信息：对应数据和比较财务报表》规定了两类比较信息的差异如何影响对财务报表出具的审计报告，包括在特定情况下提及对上期财务报表进行审计的其他注册会计师。

25. 可能影响注册会计师确定比较信息的省略是否合理的情况，包括简要财务报表的性质和目标、采用的标准以及简要财务报表预期使用者的信息需求。

八、与简要财务报表一同列报的未审计的补充信息（参见本准则第三十五条）

26. 《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》对未审计的补充信息与已审计财务报表一同列报的情形作出了规定，注册会计师根据具体情况遵守这些规定，可能有助于其遵守本准则第三十五条的要求。

九、与注册会计师相关联（参见本准则第三十六条和第三十七条）

27. 当管理层拒绝采取注册会计师要求的措施时，注册会计师可以采取其他适当措施，包括将管理层对注册会计师的不当提及告知预期使用者和其他已知第三方。注册会计师采取的措施取决于其在法律上的权利和义务。因此，注册会计师可能认为征询法律意见是适当的。

附录（参见本指南第23段）

对简要财务报表出具的报告的参考格式

参考格式 1：对按照既定标准编制的简要财务报表出具的报告

参考格式 2：对按照管理层确定的标准编制的简要财务报表出具的报告

参考格式 3：对按照管理层确定的标准编制的简要财务报表出具的报告

参考格式 4：对按照管理层确定的标准编制的简要财务报表出具的报告

参考格式 5：对按照既定标准编制的简要财务报表出具的报告

参考格式 1：对按照既定标准编制的简要财务报表出具的报告

背景信息：

1. 对上市实体已审计财务报表发表了无保留意见。
2. 存在编制简要财务报表采用的既定标准。
3. 对简要财务报表出具报告的日期迟于构成简要财务报表来源的已审计财务报表的审计报告日。
4. 对已审计财务报表出具的审计报告包含与持续经营相关的重大不确定性部分。
5. 对已审计财务报表出具的审计报告沟通了关键审计事项。

对简要财务报表出具的报告

[恰当的收件人]

一、意见

ABC 公司简要财务报表包括 20×1 年 12 月 31 日的简要资产负债表，20×1 年度的简要利润表、简要股东权益变动表和简要现金流量表以及相关附注。ABC 公司简要财务报表来源于 ABC 公司 20×1 年度已审计的财务报表。

我们认为，后附的简要财务报表按照[描述既定的标准]编制，在所有重大方面与已审计财务报表保持了一致（或公允概括了已审计财务报表）。

二、简要财务报表

简要财务报表没有包含[描述 ABC 公司在编制已审计财务报表时所采用的财务报告编制基础]要求的所有披露。因此，对简要财务报表及其报告的阅读不能代替对 ABC 公司已审计财务报表及其审计报告的阅读。简要财务报表和已审计财务报表均未反映已审计财务报表的审计报告日后发生事项的影响。

三、已审计财务报表及其审计报告

我们已在 20×2 年 2 月 15 日签署的审计报告中对已审计财务报表发表了无保留意见。该报告还包含：

（一）与持续经营相关的重大不确定性部分。该部分提请关注已审计财务报表的附注 6。已审计财务报表的附注 6 表明 20×1 年度 ABC 公司发生了净亏损 ZZZ 元，且截至资产负债表日 ABC 公司流动负债高于资产总额 YYY 元。这些事项和情况，连同已审计财务报表附注

6 中所示的其他事项，表明存在可能对 ABC 公司持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性。这些事项在简要财务报表附注 5 中已予以阐述。

（二）关键审计事项。[关键审计事项，是指注册会计师根据职业判断认为对本期财务报表审计最为重要的事项。]

四、管理层对简要财务报表的责任

管理层负责按照[描述既定的标准]编制简要财务报表。

五、注册会计师的责任

我们的责任是在实施程序的基础上对简要财务报表是否在所有重大方面与已审计财务报表保持了一致（或公允概括了已审计财务报表）发表意见。我们按照《中国注册会计师审计准则第 1604 号——对简要财务报表出具报告的业务》的规定执行工作。

××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 2：对按照管理层确定的标准编制的简要财务报表出具的报告

背景信息：

-
1. 对已审计财务报表发表了无保留意见。
 2. 简要财务报表的编制标准由管理层确定，并在附注×中进行了充分披露。注册会计师确认该标准在具体情况下是可接受的。
 3. 对简要财务报表出具报告的日期与构成简要财务报表来源的财务报表的审计报告日一致。
 4. 对已审计财务报表出具的审计报告包含了对其他信息的未更正重大错报的说明。与该未更正重大错报相关的其他信息也是在含有简要财务报表及其报告的文件中包含的信息。

对简要财务报表出具的报告

[恰当的收件人]

一、意见

ABC 公司简要财务报表包括 20×1 年 12 月 31 日的简要资产负债表，20×1 年度的简要利润表、简要所有者权益变动表和简要现金流量表以及相关附注。ABC 公司简要财务报表来源于 ABC 公司 20×1 年度已审计的财务报表。

我们认为，后附的简要财务报表按照附注×中描述的标准编制，在所有重大方面与已审计财务报表保持了一致（或公允概括了已审计财务报表）。

二、简要财务报表

简要财务报表没有包含[描述 ABC 公司在编制已审计财务报表时

所采用的财务报告编制基础]要求的所有披露。因此，对简要财务报表及其报告的阅读不能代替对 ABC 公司已审计财务报表及其审计报告的阅读。

三、已审计财务报表及其审计报告

我们已在 20×2 年 2 月 15 日签署的审计报告中对已审计财务报表发表了无保留意见。[已审计财务报表包含在 20×1 年的年度报告中。对已审计财务报表出具的审计报告中指出了在 20×1 年年度报告的“管理层讨论和分析”中的其他信息存在未更正重大错报。“管理层讨论和分析”及其包含的其他信息的未更正重大错报，也同时包含在 20×1 年度的简要年度报告中。][描述其他信息的未更正重大错报]

四、管理层对简要财务报表的责任

管理层负责按照附注×描述的标准编制简要财务报表。

五、注册会计师的责任

我们的责任是在实施程序的基础上对简要财务报表是否在所有重大方面与已审计财务报表保持了一致（或公允概括了已审计财务报表）发表意见。我们按照《中国注册会计师审计准则第 1604 号——对简要财务报表出具报告的业务》的规定执行工作。

××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）

参考格式 3：对按照管理层确定的标准编制的简要财务报表出具的报告

背景信息：

1. 对已审计财务报表发表了保留意见。
2. 简要财务报表的编制标准由管理层确定，并在附注×中进行了充分披露。注册会计师确认该标准在具体情况下是可接受的。
3. 对简要财务报表出具报告的日期与构成简要财务报表来源的财务报表的审计报告日一致。

对简要财务报表出具的报告

[恰当的收件人]

一、意见

ABC 公司简要财务报表包括 20×1 年 12 月 31 日的简要资产负债表，20×1 年度的简要利润表、简要所有者权益变动表和简要现金流量表以及相关附注。ABC 公司简要财务报表来源于 ABC 公司 20×1 年度已审计的财务报表。我们已在 20×2 年 2 月 15 日签署的审计报告中对已审计财务报表发表了保留意见。

我们认为，后附的简要财务报表按照附注×中描述的标准编制，在所有重大方面与已审计财务报表保持了一致（或公允概括了已审计财务报表）。然而，简要财务报表存在与 ABC 公司 20×1 年度已审计

财务报表相同程度的错报。

二、简要财务报表

简要财务报表没有包含[描述 ABC 公司在编制已审计财务报表时所采用的财务报告编制基础]要求的所有披露。因此，对简要财务报表及其报告的阅读不能代替对 ABC 公司已审计财务报表及其审计报告的阅读。

三、已审计财务报表及其审计报告

我们已在 20×2 年 2 月 15 日签署的审计报告中对已审计财务报表发表了保留意见。我们发表保留意见是基于以下事实：管理层仅以成本列示存货，而未按照成本与可变现净值孰低法进行计量，这不符合[ABC 公司采用的财务报表编制基础]的规定。ABC 公司的记录显示，如果管理层按照成本与可变现净值孰低法列示存货，需要减记金额为×元，以将其价值调整为可变现净值。相应地，销售成本将提高×元，所得税、净利润和所有者权益将分别降低×元、×元和×元。

四、管理层对简要财务报表的责任

管理层负责按照附注×描述的标准编制简要财务报表。

五、注册会计师的责任

我们的责任是在实施程序的基础上对简要财务报表是否在所有重大方面与已审计财务报表保持了一致（或公允概括了已审计财务报表）发表意见。我们按照《中国注册会计师审计准则第 1604 号——对简要财务报表出具报告的业务》的规定执行了工作。

××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 4: 对按照管理层确定的标准编制的简要财务报表出具的报告

背景信息:

1. 对已审计财务报表发表了否定意见。
2. 简要财务报表的编制标准由管理层确定,并在附注×中进行了充分披露。注册会计师确认该标准在具体情况下是可接受的。
3. 对简要财务报表出具报告的日期与构成简要财务报表来源的财务报表的审计报告日一致。

对简要财务报表出具的报告

[恰当的收件人]

一、拒绝发表意见

ABC 公司简要财务报表包括 20×1 年 12 月 31 日的简要资产负债表, 20×1 年度的简要利润表、简要所有者权益变动表和简要现金流量表以及相关附注。ABC 公司简要财务报表来源于 ABC 公司 20×1 年度已审计的财务报表。

由于我们对已审计财务报表发表了否定意见（参见“三、已审计财务报表及其审计报告”部分），我们认为，对后附的简要财务报表发表意见是不适当的。

二、简要财务报表

简要财务报表没有包含[描述 ABC 公司在编制已审计财务报表时所采用的财务报告编制基础]要求的所有披露。因此，对简要财务报表及其报告的阅读不能代替对 ABC 公司已审计财务报表及其审计报告的阅读。

三、已审计财务报表及其审计报告

我们已在 20×2 年 2 月 15 日签署的审计报告中对已审计财务报表发表了否定意见。我们发表否定意见是基于以下事实：[描述导致发表否定意见的事项]。

四、管理层对简要财务报表的责任

管理层负责按照附注×描述的标准编制简要财务报表。

五、注册会计师的责任

我们的责任是在实施程序的基础上对简要财务报表是否在所有重大方面与已审计财务报表保持了一致（或公允概括了已审计财务报表）发表意见。我们按照《中国注册会计师审计准则第 1604 号——对简要财务报表出具报告的业务》的规定执行了工作。

××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 5：对按照既定标准编制的简要财务报表出具的报告

背景信息：

1. 对已审计财务报表发表了无保留意见。
2. 存在编制简要财务报表的既定标准。
3. 注册会计师认为不可能对简要财务报表发表无保留意见。
4. 对简要财务报表出具报告的日期与构成简要财务报表来源的财务报表的审计报告日一致。

对简要财务报表出具的报告

[恰当的收件人]

一、否定意见

ABC 公司简要财务报表包括 20×1 年 12 月 31 日的简要资产负债表，20×1 年度的简要利润表、简要所有者权益变动表和简要现金流量表以及相关附注。ABC 公司简要财务报表来源于 ABC 公司 20×1 年度已审计的财务报表。

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，后附的简要财务报表没有按照[描述既定的标准]编制，未能在所有重大方面与已审计财务报表保持一致（或公允概括已审计财务报表）。

二、形成否定意见的基础

[描述导致简要财务报表没有按照采用的标准编制，未能在所有重大方面与已审计财务报表保持一致（或公允概括已审计财务报表）的事项]

三、简要财务报表

简要财务报表没有包含[描述 ABC 公司在编制已审计财务报表时所采用的财务报告编制基础]要求的所有披露。因此，对简要财务报表及其报告的阅读不能代替对 ABC 公司已审计财务报表及其审计报告的阅读。

四、已审计财务报表及其审计报告

我们已在 20×2 年 2 月 15 日签署的审计报告中对已审计财务报表发表了无保留意见。

五、管理层对简要财务报表的责任

管理层负责按照[描述既定的标准]编制简要财务报表。

六、注册会计师的责任

我们的责任是在实施程序的基础上对简要财务报表是否在所有重大方面与已审计财务报表保持了一致（或公允概括了已审计财务报表）发表意见。我们按照《中国注册会计师审计准则第 1604 号——对简要财务报表出具报告的业务》的规定执行了工作。

××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

中国注册会计师协会