

中国注册会计师执业规范指南

第5号

——审计报告_(试行)



中国注册会计师协会 制定



经济科学出版社

中国注册会计师执业规范指南第5号 ——审计报告（试行）

中国注册会计师协会 制定

经济科学出版社

责任编辑：崔新艳

责任校对：董蔚挺

版式设计：代小卫

技术编辑：刘 军 袁 雷

中国注册会计师执业规范指南第5号

——审计报告（试行）

中国注册会计师协会 制定

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲28号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：[www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件：[esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京天宇星印刷厂印刷

三河德利装订厂装订

880 × 1230 32开 1印张 17000字

2003年7月第一版 2003年7月第一次印刷

印数：00001—20000册

ISBN 7-5058-3661-7/F·2967 定价：4.00元

（图书出现印装问题，本社负责调换）

（版权所有 翻印必究）

图书在版编目 (CIP) 数据

中国注册会计师执业规范指南. 第5号, 审计报告:
试行 / 中国注册会计师协会制定. —北京: 经济科学出
版社, 2003. 7

ISBN 7 - 5058 - 3661 - 7

I. 中… II. 中… III. ①会计师 - 规范 - 中国
②审计 - 报告 - 中国 IV. F233.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 056359 号

中国注册会计师协会
关于印发《中国注册会计师执业规范指南第5号
——审计报告（试行）》的通知

2003年5月13日 会协〔2003〕77号

各省、自治区、直辖市注册会计师协会，深圳市注册会计师协会：

为了规范注册会计师的执业行为，提高执业质量，维护社会公共利益，促进社会主义市场经济的健康发展，我会制订了《中国注册会计师执业规范指南第5号——审计报告（试行）》，现予印发，于2003年7月1日起施行。

附件：中国注册会计师执业规范指南第5号——审计报告（试行）

中国注册会计师执业规范指南第5号 ——审计报告（试行）

1. 引 言

1.1 为了指导注册会计师出具的审计报告的基本内容、格式和类型，根据《独立审计基本准则》和《独立审计具体准则第7号——审计报告》等相关准则，制定本指南。

1.2 本指南使用下列术语，其定义为：

审计报告是指注册会计师根据独立审计准则的要求，在实施审计工作的基础上对被审计单位年度会计报表发表意见的书面文件。

会计报表是指资产负债表、利润表、现金流量表和会计报表附注以及相关附表。

审计报告的引言段是指审计报告中用于描述已审计会计报表以及被审计单位管理当局和注册会计师责任的段落。

审计报告的范围段是指审计报告中用于描述注册会计师审计依据以及所实施审计工作的段落。

审计报告的意见段是指审计报告中用于描述注册会计师对会计报表发表意见的段落。

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

审计报告的强调事项段是指审计报告中位于意见段之后用于描述注册会计师对重大事项予以强调的段落。强调事项可能或已经对会计报表产生重大影响，被审计单位已在会计报表中充分披露，且不影响注册会计师发表的意见。

国家颁布的企业会计准则和相关会计制度是指由国务院财政部门制定的在全国范围内统一执行的企业会计准则、企业会计制度（包括被审计单位适用的《企业会计制度》、《金融企业会计制度》等）、有关问题解答等规范性文件。

公允反映是指会计报表的编制符合下列条件：（1）会计政策的选用和重大会计估计的作出符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定，并且符合企业的实际情况；（2）影响会计报表使用人判断或决策的事项均已得到恰当地表达和披露；（3）会计报表中所反映的信息已经得到合理的分类和汇总；（4）按照重要性原则，会计报表反映了交易和事项的经济实质。

审计报告日期是指注册会计师完成审计工作的日期。完成审计工作是指注册会计师完成了所有程序，获取的审计证据足以支持对会计报表发表意见。注册会计师在界定完成审计工作的日期时，应当考虑以下因素：（1）应当实施的程序已经完成；（2）要求被审计单位调整或披露的事项已经提出，被审计单位已经作出或拒绝作出调整或披露；（3）被审计单位管理当局已经正式签署会计报表。

1.3 注册会计师应当复核与评价由审计证据得出的结论，以作为对会计报表发表意见的基础。

1.4 注册会计师对在审计过程中发现的需要调整或披露的

事项，应当提请被审计单位加以调整或披露。如果被审计单位拒绝作出调整或披露，注册会计师应当视其重要程度，考虑审计报告的类型。

1.5 注册会计师应当在审计报告中清楚地表达对会计报表整体的意见，并对出具的审计报告负责。

2. 审计报告的基本内容、格式和类型

2.1 审计报告的分类

2.1.1 注册会计师应当根据审计结论，出具下列类型之一的审计报告：（1）无保留意见；（2）保留意见；（3）否定意见；（4）无法表示意见。

2.1.2 审计报告还可以分为标准审计报告和非标准审计报告两类。标准审计报告是指包括标准措辞的引言段、范围段和意见段的无保留意见的审计报告，不附加任何说明段、强调事项段或修正性用语。标准审计报告以外的其他审计报告统称为非标准审计报告。

2.2 无保留意见的审计报告

2.2.1 如果认为会计报表同时符合下列情形时，注册会计师应当出具无保留意见的审计报告：

（一）会计报表符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定，在所有重大方面公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量；

（二）注册会计师已经按照独立审计准则计划和实施了审计工作，在审计过程中未受到限制；

（三）不存在应当调整或披露而被审计单位未予调整或披露的重要事项。

2.2.2 审计报告的基本内容

2.2.2.1 标题。审计报告的标题应当统一规范为“审计报告”。

2.2.2.2 收件人。审计报告的收件人是指注册会计师按照业务约定书的要求致送审计报告的对象，一般是指审计业务的委托人。审计报告应当载明收件人的全称。

2.2.2.3 引言段。审计报告的引言段应当说明下列内容：

（一）已审计会计报表的名称、日期或涵盖的期间；

（二）会计报表的编制是被审计单位管理当局的责任，注册会计师的责任是在实施审计工作的基础上对会计报表发表意见。

2.2.2.4 范围段。审计报告的范围段应当说明下列内容：

（一）注册会计师按照独立审计准则计划和实施审计工作，以合理确信会计报表是否不存在重大错报；

（二）审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据，评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和作出的重大会计估计，以及评价会计报表的整体反映；

（三）审计工作为注册会计师发表意见提供了合理的基础。

2.2.2.5 意见段。审计报告的意见段应当说明会计报表是否符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定，在所有重大方面是否公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

2.2.2.6 注册会计师的签名及盖章。审计报告应当由注册会计师签名并盖章。

2.2.2.7 会计师事务所的名称、地址及盖章。审计报告应当载明会计师事务所的名称和地址，并加盖会计师事务所公章。

2.2.2.8 报告日期。审计报告日期是指注册会计师完成审计工作的日期。审计报告日期不应早于被审计单位管理当局签署

会计报表的日期。

2.2.3 当出具无保留意见的审计报告时，注册会计师应当以“我们认为”作为意见段的开头，并使用“在所有重大方面公允反映了”等专业术语。

2.2.4 无保留意见的审计报告参考格式如下：

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）20×1 年 12 月 31 日的资产负债表以及 20×1 年度的利润表和现金流量表。这些会计报表的编制是 ABC 公司管理当局的责任，我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些会计报表发表意见。

我们按照中国注册会计师独立审计准则计划和实施审计工作，以合理确信会计报表是否不存在重大错报。审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据，评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和作出的重大会计估计，以及评价会计报表的整体反映。我们相信，我们的审计工作为发表意见提供了合理的基础。

我们认为，上述会计报表符合国家颁布的企业会计准则和《××会计制度》的规定，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

2.3 保留意见的审计报告

2.3.1 如果认为会计报表就其整体而言是公允的，但还存在下列情形之一时，注册会计师应当出具保留意见的审计报告：

（一）会计政策的选用、会计估计的作出或会计报表的披露不符合国家颁布的企业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；

（二）因审计范围受到限制，无法获取充分、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。

2.3.1.1 如果会计政策的选用、会计估计的作出或会计报表的披露不符合国家颁布的企业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。

2.3.1.2 审计范围受到限制可能是由被审计单位或客观环境造成的，以致注册会计师无法获取充分、适当的审计证据。

审计范围受到限制通常涉及存货监盘的限制、应收账款函证的限制以及审计长期投资时无法获取被投资企业的已审计会计报表等。

2.3.1.3 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发表意见的重要性。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会计报表中的重要程度。

2.3.1.4 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关于对会计报表可能产生的影响而不是关于范围受到限制本身的。

2.3.2 当出具保留意见的审计报告时，注册会计师应当在意见段之前增加说明段，清楚地说明发表保留意见的所有原因，并尽可能说明保留事项对被审计单位财务状况、经营成果和现金

流量的影响程度。

2.3.3 当出具保留意见的审计报告时，注册会计师应当在意见段中使用“除……的影响外”等专业术语。如因审计范围受到限制，注册会计师还应当在范围段中提及这一情况。

2.3.4 保留意见的审计报告的参考格式

2.3.4.1 因会计政策选用不恰当而出具保留意见的审计报告参考格式如下：

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）20×1 年 12 月 31 日的资产负债表以及 20×1 年度的利润表和现金流量表。这些会计报表的编制是 ABC 公司管理当局的责任，我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些会计报表发表意见。

我们按照中国注册会计师独立审计准则计划和实施审计工作，以合理确信会计报表是否不存在重大错报。审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据，评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和作出的重大会计估计，以及评价会计报表的整体反映。我们相信，我们的审计工作为发表意见提供了合理的基础。

如会计报表附注×所述，ABC 公司 20×1 年 10 月购入的×类固定资产没有计提折旧。如果按照 ABC 公司固定资产折旧政策，应当计提折旧费用×万元。相应地，ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的累计折旧应当增加×万元，固定资产账面净值减少×万元，20×1 年度净利润减少×万元。

我们认为，除了×类固定资产没有计提折旧对会计报表产生的影响外，上述会计报表符合国家颁布的企业会计准则和《××会计制度》的规定，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

2.3.4.2 因会计报表披露不充分而出具保留意见的审计报告参考格式如下：

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）20×1年12月31日的资产负债表以及20×1年度的利润表和现金流量表。这些会计报表的编制是ABC公司管理当局的责任，我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些会计报表发表意见。

我们按照中国注册会计师独立审计准则计划和实施审计工作，以合理确信会计报表是否不存在重大错报。审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据，评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和作出的重大会计估计，以及评价会计报表的整体反映。我们相信，我们的审计工作为发表意见提供了合理的基础。

20×1 年 12 月 15 日，ABC 公司将账面价值为 × 万元的存货作为抵押品，向 × 银行借款 × 万元，但未在会计报表中对抵押事项予以披露。

我们认为，除了未在会计报表中对抵押事项予以披露可能产生的影响外，上述会计报表符合国家颁布的企业会计准则和《××会计制度》的规定，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

2.3.4.3 因审计范围受到限制而出具保留意见的审计报告参考格式如下：

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）20×1 年 12 月 31 日的资产负债表以及 20×1 年度的利润表和现金流量表。这些会计报表的编制是 ABC 公司管理当局的责任，我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些会计报表发表意见。

除下段所述事项外，我们按照中国注册会计师独立审计准则计划和实施审计工作，以合理确信会计报表是否不存在重大错报。审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据，评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和作出

的重大会计估计，以及评价会计报表的整体反映。我们相信，我们的审计工作为发表意见提供了合理的基础。

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，且无法实施其他审计程序，以获取充分、适当的审计证据。

我们认为，除了未能实施函证可能产生的影响外，上述会计报表符合国家颁布的企业会计准则和《××会计制度》的规定，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

2.4 否定意见的审计报告

2.4.1 如果认为会计报表不符合国家颁布的企业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，注册会计师应当出具否定意见的审计报告。

2.4.2 当出具否定意见的审计报告时，注册会计师应当在意见段中使用“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”等专业术语。

2.4.3 当出具否定意见的审计报告时，注册会计师应当在意见段之前增加说明段，清楚地说明发表否定意见的所有原因，并尽可能说明否定事项对被审计单位财务状况、经营成果和现金流量的影响程度。

2.4.4 否定意见的审计报告参考格式如下：

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）20×1 年 12 月 31 日的资产负债表以及 20×1 年度的利润表和现金流量表。这些会计报表的编制是 ABC 公司管理当局的责任，我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些会计报表发表意见。

我们按照中国注册会计师独立审计准则计划和实施审计工作，以合理确信会计报表是否不存在重大错报。审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据，评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和作出的重大会计估计，以及评价会计报表的整体反映。我们相信，我们的审计工作为发表意见提供了合理的基础。

如会计报表附注×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。

我们认为，由于受到前段所述事项的重大影响，上述会计报表不符合国家颁布的企业会计准则和《××会计制度》的规定，未能公允反映 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

2.5 无法表示意见的审计报告

2.5.1 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，以至无法对会计报表发表意见，注册会计师应当出具无法表示意见的审计报告。

2.5.2 当出具无法表示意见的审计报告时，注册会计师应当在意见段之前增加说明段，清楚地说明导致无法发表意见的所有原因，并在可能情况下，指出其对会计报表的影响程度。

2.5.3 在接受委托前，如果已经知道审计范围将受到限制，且无法实施替代的审计程序，可能导致出具无法表示意见的审计报告时，注册会计师不应接受委托。

2.5.4 当出具无法表示意见的审计报告时，注册会计师应当删除引言段中对自身责任的描述以及范围段，并在意见段中使用“由于审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛”、“我们无法对上述会计报表发表意见”等专业术语。

2.5.5 无法表示意见的审计报告参考格式如下：

审 计 报 告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们接受委托，对后附的 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 20×1 年度的利润表和现金流量表进行审计。这些会计报表的编制是 ABC 公司管理当局的责任。

ABC 公司未对 20×1 年 12 月 31 日的存货进行盘点，金额为 × 万元，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。

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