

第十九章 审计报告

序号	考点	考频
考点一	非无保留意见的类型	★★★
考点二	强调事项段与其他事项段	★★★★★
考点三	比较信息	★★★★★
考点四	注册会计师对其他信息的责任	★★★★★

2017年注册会计师《审计》高频考点：非无保留意见的类型

我们一起来学习 2017 年注册会计师《审计》高频考点：非无保留意见的类型。

【内容导航】

1.非无保留意见的类型

【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于客观题常设考点。

【高频考点】非无保留意见的类型

确定非无保留意见的类型

导致发表非无保留意见的事项的性质	这些事项对财务报表产生或可能产生影响的广泛性	
	重大但不具有广泛性	重大且具有广泛性
财务报表存在重大错报	保留意见	否定意见
无法获取充分、适当的审计证据	保留意见	无法表示意见

在确定非无保留意见的类型时还需注意以下两点：

一是在承接审计业务后，如果注意到管理层对审计范围施加了限制，且认为这些限制可能导致对财务报表发表保留意见或无法表示意见，注册会计师应当要求管理层消除这些限制。如果管理层拒绝消除限制，注册会计师应当就此事项与治理层沟通，并确定能否实施替代程序以获取充分、适当的审计证据。如果无法获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当通过下列方式确定其影响：

(1) 如果未发现的错报可能对财务报表产生的影响重大，但不具有广泛性，应当发表保留意见；

(2) 如果未发现的错报可能对财务报表产生的影响重大且具有广泛性，以至于发表保留意见不足以反映情况的严重性，应当在可行时解除业务约定（除非法律法规禁止）。

当然，注册会计师应当在解除业务约定前，与治理层沟通在审计过程中发现的、将会导致发表非无保留意见的所有错报事项；如果在出具审计报告之前解除业务约定被禁止或不可行，应当发表无法表示意见。

在某些情况下，如果法律法规要求注册会计师继续执行审计业务，则注册会计师可能无法解除审计业务约定。这种情况可能包括：

(1) 注册会计师接受委托审计公共部门实体的财务报表；

(2) 注册会计师接受委托审计涵盖特定期间的财务报表，或者接受一定期间的委托，在完成财务报表审计前或在受托期间结束前，不允许解除审计业务约定。在这些情况下，注册会计师可能认为需要在审计报告中增加其他事项段。

二是如果认为有必要对财务报表整体发表否定意见或无法表示意见，注册会计师不应在同一审计报告中对按照相同财务报告编制基础编制的单一财务报表或者财务报表特定要素、账户或项目发表无保留意见。在单一审计报告中包含无保留意见，将会与对财务报表整体发表的否定意见或无法表示意见相矛盾。

当然，对经营成果、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，这种情况可能是被允许的。因为在这种情况下，注册会计师并没有对财务报表整体发表无法表示意见。

2017年注册会计师《审计》高频考点：强调事项段与其他事项段

我们一起来学习 2017 年注册会计师《审计》高频考点：强调事项段与其他事项段。

【内容导航】

1. 强调事项段
2. 其他事项段

【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点各种题型均有可能涉及。

【高频考点】强调事项段与其他事项段

一、审计报告的强调事项段

1. 强调事项段的含义

审计报告的强调事项段是指审计报告中含有的一个段落，该段落提及已在财务报表中恰

当列报或披露的事项，根据注册会计师的职业判断，该事项对财务报表使用者理解财务报表至关重要。

2. 增加强调事项段的情形

注册会计师可能认为需要加强调事项段的情形举例如下：

如果认为有必要提醒财务报表使用者关注已在财务报表中列报或披露的下列事项，注册会计师应当在审计报告中增加强调事项段：

(1) 该事项不会导致注册会计师按照《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；

(2) 当《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》适用时，该事项未被确定为将要在审计报告中沟通的关键审计事项。

二、 审计报告的其他事项段

1. 其他事项段的含义

其他事项段是指审计报告中含有的一个段落，该段落提及未在财务报表中列报或披露的事项，根据注册会计师的职业判断，该事项与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师责任或审计报告相关。注册会计师应当将其他事项段紧接在审计意见段和强调事项段（如有）之后。

2. 增加其他事项段的情形

其他事项段需要说明的事项与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师责任或审计报告相关。在同时满足下列条件时，注册会计师应当在审计报告中增加其他事项段：

(一) 未被法律法规禁止；

(二) 当《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》适用时，该事项未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项。

具体包括：

- (1) 与使用者理解审计工作相关的情形。
- (2) 与使用者理解注册会计师的责任或审计报告相关的情形。
- (3) 对两套以上财务报表出具审计报告的情形。
- (4) 限制审计报告分发和使用的情形。

【注意】如果拟在审计报告中增加强调事项段或其他事项段，注册会计师应当就该事项和拟使用的措辞与治理层沟通。

2017年注册会计师《审计》高频考点：比较信息

我们一起来学习 2017 年注册会计师《审计》高频考点：比较信息。本考点属于注会《审计》第十九章审计报告第五节比较信息的内容。

【内容导航】

- 1.对比较信息的报告责任
- 2.本期财务报表中的比较信息出现重大错报的情形
- 3.审计报告——对应数据
- 4.审计报告——比较财务报表

【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点各种题型均有可能涉及。

【高频考点】比较信息

比较信息包括对应数据和比较财务报表

一、对比较信息的报告责任

不同的财务报告编制基础对比较信息的列报要求不同，有的要求列报对应数据，而有的则要求列报比较财务报表。

(1) 对于对应数据，审计意见仅提及本期；

(2) 对于比较财务报表，审计意见提及列报的财务报表所属的各期。

二、本期财务报表中的比较信息出现重大错报的情形

(1) 上期财务报表存在重大错报

①上期财务报表存在重大错报，该财务报表虽经审计，但注册会计师因未发现而未在针对上期财务报表出具的审计报告中对该事项发表非无保留意见，本期财务报表中的比较信息未作更正。

②上期财务报表存在重大错报，该财务报表未经注册会计师审计，比较信息未作更正。



(2) 上期财务报表不存在重大错报

①上期财务报表不存在重大错报，但比较信息与上期财务报表存在重大不一致，由此导致重大错报。（不该调整的调了）

②上期财务报表不存在重大错报，但在某些特殊情形下，比较信息未按照会计准则和相关会计制度的要求适当调整和列报。（该调整的不调）

三、审计报告——对应数据

对应数据对审计报告的影响

情形描述	审计报告的处理		
总体要求	当财务报表中列报对应数据时，由于审计意见是针对包括对应数据的本期财务报表整体的，审计意见通常不提及对应数据		
 上期导致非无保留意见的事项	本期已解决	上期导致非无保留意见的事项已经解决，并已按照适用的财务报告编制基础进行恰当的会计处理，或在财务报表中作出适当的披露，则针对本期财务报表发表的审计意见无需提及之前发表的非无保留意见。	
	本期仍未解决	对本期数据的影响重大	如果未解决事项对本期数据的影响或可能的影响是重大的，注册会计师应当在导致非无保留意见事项段中同时提及本期数据和对应数据
		对本期数据的影响不重大	如果未解决事项对本期数据的影响或可能的影响不重大，注册会计师应当说明，由于未解决事项对本期数据和对应数据之间可比性的影响或可能的影响，因此发表了非无保留意见
 上期财务报表存在重大错报	对应数据未重述或披露	上期财务报表存在重大错报，但之前对该财务报表发表了无保留意见，且对应数据未经适当重述或恰当披露，注册会计师应当就包括在财务报表中的对应数据，在审计报告中对本期财务报表发表保留意见或否定意见	
	对应数据已重述或披露	若对应数据已在本期财务报表中得到适当重述或恰当披露。注册会计师可以在审计报告中增加强调事项段，以描述这一情况，并提及详细描述该事项的相关披露在财务报表中的位置	
上期财务报表已由前任注册会计师审计	如果上期财务报表已由前任注册会计师审计，注册会计师在审计报告中可以提及前任注册会计师对对应数据出具的审计报告		
上期财务报表未经审计	注册会计师应当在审计报告的其他事项段中说明对应数据未经审计。但这种说明并不减轻注册会计师获取充分、适		

	当的审计证据，以确定期初余额不含有对本期财务报表产生重大影响的错报的责任
--	--------------------------------------

四、审计报告——比较财务报表

比较财务报表对审计报告的影响

情形描述	审计报告的处理
总体要求	当列报比较财务报表时，审计意见应当提及列报财务报表所属的各期，以及发表的审计意见涵盖的各期
对上期财务报表发表的意见与以前发表的意见不同	当因本期审计而对上期财务报表发表审计意见时，如果对上期财务报表发表的意见与以前发表的意见不同，注册会计师应当在其他事项段中披露导致不同意见的实质性原因
认为存在影响上期财务报表的重大错报，且前任出具了无保留意见	如果上期财务报表已经更正，且前任注册会计师同意对更正后的上期财务报表出具新的审计报告，注册会计师应当仅对本期财务报表出具审计报告 前任注册会计师可能无法或不愿对上期财务报表重新出具审计报告。注册会计师可以在审计报告中增加其他事项段，指出前任注册会计师对更正前的上期财务报表出具了报告
上期财务报表已由前任注册会计师审计	如果上期财务报表已由前任注册会计师审计，除非前任注册会计师对上期财务报表出具的审计报告与财务报表一同对外提供，注册会计师除对本期财务报表发表意见外，还应当增加其他事项段提及前任注册会计师及意见
上期财务报表未经审计	如果上期财务报表未经审计，注册会计师应当在其他事项段中说明比较财务报表未经审计。但这种说明并不减轻注册会计师获取充分、适当的审计证据，以确定期初余额不含有对本期财务报表产生重大影响的错报的责任

2017年注册会计师《审计》高频考点：注册会计师对其他信息的责任

我们一起来学习 2017 年注册会计师《审计》高频考点：含有已审计财务报表的文件中的其他信息。

【内容导航】

1.其他信息的含义、范围和错报

2.应对措施

【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点各种题型均有可能涉及，要予以关注。

【高频考点】注册会计师对其他信息

(一)其他信息的含义、范围和错报

1.其他信息的含义

其他信息是指根据法律法规的规定或惯

例,在实体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。

2.其他信息的范围

其他信息的范围

项目	内容
可能包括的内容	①某些金额或其他项目,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;②注册会计师在审计中了解到的金额或其他项目;③其他事项
不包括的内容	①财务信息初步公告;②证券发行文件,包括招股说明书

3.其他信息的错报

其他信息的错报是指对其他信息作出不正确陈述或误导,包括遗漏或掩饰对恰当理解其他信息披露的事项必要的信息。

(二)应对措施

1.似乎存在重大不一致或者其他信息似乎存在重大错报时的应对措施

如果注册会计师识别出似乎存在重大不一致,或者知悉其他信息似乎存在重大错报,注册会计师应当与管理层讨论该事项,必要时,执行其他程序以确定:

- (1) 其他信息是否存在重大错报;
- (2) 财务报表是否存在重大错报;
- (3) 注册会计师对被审计单位及其环境的了解是否需要更新。

2.确定其他信息存在重大错报时的应对措施

如果注册会计师得出结论认为其他信息存在重大错报,应当要求管理层更正其他信息。具体

应对措施如下表：

确定其他信息存在重大错报时的应对措施

项目	内容	措施				
确定其他信息存在重大错报时的应对	管理层同意作出更正	注册会计师应当确定更正已经完成				
	管理层拒绝作出更正，应当就该事项与治理层进行沟通，并要求作出更正	<table border="1"> <tr> <td>审计报告日前</td> <td>①考虑对审计报告的影响，并与治理层沟通，注册会计师计划在审计报告中如何处理重大错报； ②在相关法律法规允许的情况下，解除业务约定</td> </tr> <tr> <td>审计报告日后</td> <td>考虑注册会计师在法律上的权利和义务后采取恰当的措施，提醒审计报告使用者恰当关注未更正的重大错报</td> </tr> </table>	审计报告日前	①考虑对审计报告的影响，并与治理层沟通，注册会计师计划在审计报告中如何处理重大错报； ②在相关法律法规允许的情况下，解除业务约定	审计报告日后	考虑注册会计师在法律上的权利和义务后采取恰当的措施，提醒审计报告使用者恰当关注未更正的重大错报
审计报告日前	①考虑对审计报告的影响，并与治理层沟通，注册会计师计划在审计报告中如何处理重大错报； ②在相关法律法规允许的情况下，解除业务约定					
审计报告日后	考虑注册会计师在法律上的权利和义务后采取恰当的措施，提醒审计报告使用者恰当关注未更正的重大错报					

3.财务报表存在重大错报或者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

如果注册会计师得出结论认为财务报表存在重大错报，或者注册会计师对被审计单位及其环境的了解需要更新，注册会计师应当根据其他审计准则作出恰当应对。