

注册会计师 审计 教材精讲班

第十九章 审计报告

考情分析

本章属于重点章节。

主要在主观题中考查非标准审计报告意见类型的判定，关键审计事项段、其他事项段、强调事项段等。

预计 2022 年考核分值在 10 分左右。

第一节 审计报告概述

1.1 审计报告的含义

审计报告是注册会计师对财务报表是否在所有重大方面按照财务报告编制基础编制并实现公允反映发表审计意见的书面文件。

注册会计师应当将已审计的财务报表附于审计报告之后，以便于财务报表使用者正确理解和使用审计报告，并防止被审计单位替换、更改已审计的财务报表。

1.2 审计报告的作用

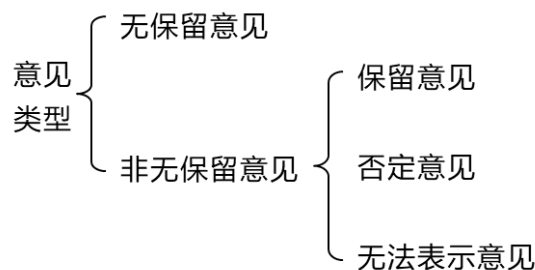
审计报告具有鉴证、保护和证明三方面的作用。

第二节 审计意见的形成

2.1 得出审计结论时考虑的领域

1. 是否已获取充分、适当的审计证据；
2. 未更正错报单独或汇总起来是否构成重大错报；
3. 评价财务报表是否在所有重大方面按适用的财务报告编制基础编制；
4. 评价财务报表是否实现公允反映；
5. 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。

2.2 审计意见的类型



1. 无保留意见

无保留意见，是指注册会计师认为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并实现公允反映时发表的审计意见。

2. 非无保留意见

非无保留意见，包括保留意见、否定意见或无法表示意见。

当存在下列情形之一时，应当发表非无保留意见：

- (1) 重大错报：根据获取的审计证据，**得出**财务报表整体存在重大错报的结论，从而发表保留或否定意见；
- (2) 重大受限：无法获取充分、适当审计证据，**不能得出**财务报表整体不存在重大错报的结论，从而发表保留或无法表示意见。

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

第三节 审计报告的基本内容

3.1 审计报告的要素

无保留意见审计报告的要素

- (1) 标题；
- (2) 收件人；
- (3) 审计意见（重点）；
- (4) 形成审计意见的基础（重点）；
- (5) 管理层对财务报表的责任；
- (6) 注册会计师对财务报表审计的责任（重点）；
- (7) 按照相关法律法规的要求报告的事项；
- (8) 注册会计师的签名和盖章（重点）；
- (9) 会计师事务所的名称、地址和盖章；
- (10) 报告日期（重点）。

在适用的情况下，还应按相关规定在审计报告中对与持续经营相关的重大不确定性、关键审计事项和其他信息进行报告。

3.2 审计报告要素的基本要求

1. 标题

审计报告应当具有标题，统一规范为“审计报告”。

2. 收件人

- (1) 审计报告应当按照审计业务的约定载明收件人。
- (2) 在某些国家或地区，法律法规或业务约定条款可能指定审计报告的致送的对象。
- (3) 注册会计师通常将审计报告致送给财务报表使用者，一般是被审计单位的**股东或治理层**。

3. 审计意见

审计意见部分由两部分构成。第一部分指出已审计的财务报表，第二部分说明注册会计师发表的审计意见。

4. 形成审计意见的基础

审计报告应当包含标题为“形成审计意见的基础”的部分。该部分提供关于审计意见的重要背景，应当紧接在审计意见部分之后。

5. 管理层对财务报表的责任

审计报告应当包含标题为“管理层对财务报表的责任”的部分。

6. 注册会计师对财务报表审计的责任

审计报告应当包含标题为“注册会计师对财务报表审计的责任”的部分。

7. 按照相关法律法规的要求报告的事项（如适用）

除审计准则规定的注册会计师对财务报表出具审计报告的责任外，相关法律法规可能对注册会计师设定了其他报告责任。例如，如果注册会计师在财务报表审计中注意到某些事项，可能被要求对这些事项予以报告。此外，注册会计师可能被要求实施额外的规定的程序并予以报告、或对特定事项（如会计账簿和记录的适当性）发表意见。

8. 注册会计师的签名和盖章

审计报告应当由**项目合伙人**和**另一名**负责该项目的注册会计师签名和盖章。在审计报告中指明项目合伙人有助于进一步增强对审计报告使用者的透明度，有利于增强项目合伙人的个人责任感。因此，对上市实体整套通用目的财务报表出具的审计报告应当注明项目合伙人。

9. 会计师事务所的名称、地址和盖章

10. 报告日期

1. 确定审计报告日时，应当确信已获取下列两方面的审计证据：

(1) 构成整套财务报表的所有报表已编制完成；

(2) 被审计单位已认可其对财务报表负责。

审计报告日不应早于注册会计师获取充分、适当的审计证据（包括管理层认可对财务报表的责任且已批准财务报表的证据），并在此基础上对财务报表形成审计意见的日期。

【观点】注册会计师签署审计报告的日期通常与管理层签署已审计财务报表、提交书面声明的日期为同一天，或晚于管理层签署已审计财务报表、提交书面声明的日期。

2. 审计报告的签署

(1) 在实务中，注册会计师在正式签署审计报告前，通常把审计报告草稿和已审计财务报表草稿一同提交给管理层。如果管理层批准并签署已审计财务报表，注册会计师即可签署审计报告。

(2) 注册会计师签署审计报告的日期通常与管理层签署已审计财务报表的日期为同一天，或晚于管理层签署已审计财务报表的日期。

11. 补充信息的列报

注册会计师应当评价被审计单位是否清楚地将这些补充信息与已审计财务报表予以区分。

【2016年 单选题】

下列有关审计报告日的说法中，错误的是（ ）。

- A. 审计报告日可以晚于管理层签署已审计财务报表的日期
- B. 审计报告日不应早于管理层书面声明的日期
- C. 在特殊情况下，注册会计师可以出具双重日期的审计报告
- D. 审计报告日应当是注册会计师获取充分、适当的审计证据，并在此基础上对财务报表形成审计意见的日期

【答案】D

序号	名称	内容（以上市公司审计报告为例）
1	标题	审计报告
2	收件人	一般是指审计业务的委托人
3	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。
4	形成审计意见的基础（重点）	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。
5	管理层和治理层对财务报表的责任	管理层负责按照企业会计准则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，除非计划清算 ABC 公司、停止营运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。

6	注册会计师对财务报表审计的责任	<p>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。</p> <p>在按照审计准则执行审计的过程中，我们运用了职业判断，保持了职业怀疑。我们同时：</p> <p>（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；对这些风险有针对性地设计和实施审计程序；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。</p> <p>（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。</p> <p>（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。</p> <p>（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。</p> <p>我们的结论基于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。</p> <p>（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。</p> <p>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（包括我们在审计中识别的值得关注的内部控制缺陷）等事项进行沟通。</p> <p>我们还就遵守关于独立性的相关职业道德要求向治理层提供声明，并就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）与治理层进行沟通。</p> <p>从与治理层沟通的事项中，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，或在极其罕见的情形下，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。</p>
7	按照相关法律法规的要求报告的事项（如适用）	略
8	注册会计师的签名和盖章	应当由项目合伙人和另一位负责该项目的注册会计师签名和盖章。
9	会计师事务所的名称、地址和盖章	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。
10	报告日期	略