

注册会计师 审计 教材精讲班

第五节 非无保留意见审计报告

5.1 发表非无保留意见的情形

如财务报表整体存在**重大错报**或审计范围受到**重大限制**，注册会计师应当在审计报告中发表保留意见、否定意见或无法表示意见。

1. 财务报表整体存在重大错报

财务报表的重大错报可能源于选择的会计政策的恰当性、对所选择的会计政策的运用以及财务报表披露的恰当性或充分性。

2. 审计范围受到限制

如果管理层施加的限制可能导致发表保留意见或无法表示意见，应当要求管理层消除限制。

如果管理层拒绝消除，应当与治理层沟通，并确定能否实施替代程序以获取充分、适当的审计证据。

如果仍然无法获取充分、适当的审计证据，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**，应当在法律法规不禁止且可行时解除业务约定。如果解除业务约定被禁止或不可行，应当发表无法表示意见。

5.2 确定非无保留意见的情形

1. 影响非无保留意见类型的事项

(1) 导致非无保留意见的事项的性质，是财务报表存在重大错报（即存在重大错报，有事实证据），还是在无法获取充分、适当的审计证据的情况下，财务报表可能存在重大错报（即可能存在重大错报，没有事实证据，审计范围受到限制）；

(2) 注册会计师就导致非无保留意见的事项对财务报表产生或可能产生影响的广泛性（已经查明的存在重大错报的广泛性，还是可能存在重大错报但是审计范围受到严重限制）作出的判断。

2. 判断广泛性的情形

(1) **不限于**对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响；

(2) 虽然仅对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响，但这些要素、账户或项目是或可能是财务报表的**主要组成部分**；

(3) 当与**披露**相关时，产生的影响对财务报表使用者理解财务报表至关重要。

【广泛性举例】组成部分应纳入而未纳入合并范围，粉饰亏损为盈利，编制基础不恰当，持续经营假设不合理；拒绝签发书面声明，财务信息系统瘫痪，管理层高度凌驾内部控制。

3. 判断非无保留意见的依据

意见类型	判断意见类型的依据
保留意见	(1) 在获取充分、适当的审计证据后，注册会计师认为错报单独或汇总起来对财务报表影响重大，但不具有广泛性 (2) 注册会计师无法获取充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基础，但认为未发现的错报（如存在）对财务报表可能产生的影响重大，但不具有广泛性
否定意见	在获取充分、适当的审计证据后，注册会计师认为错报单独或汇总起来对财务报表的影响重大且具有广泛性
无法表示意见	无法获取充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基础，但认为未发现的错报（如存在）对财务报表可能产生的影响重大且具有广泛性

4. 否定及无法表示意见的整体性

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。在同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**。

对经营成果、现金流量（如相关）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**。

5. 量化财务影响

如果财务报表中存在与具体金额（包括定量披露）相关的重大错报，注册会计师应当在导致非无保留意见的事项段中说明并量化该错报的财务影响。

【举例】如果存货被高估，注册会计师可以在审计报告中形成审计意见的基础部分说明该重大错报的财务影响，即量化其对所得税、税前利润、净利润和所有者权益的影响。

【2012年 多选题】

承接审计业务后，如果注意到被审计单位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，注册会计师采取的下列措施中，正确的有（ ）。

- A. 要求管理层消除这些限制，如果管理层拒绝消除限制，应当与治理层沟通
- B. 如果无法获取充分、适当的审计证据，且未发现的错报（如存在）对财务报表的影响重大且具有广泛性，应当在可行时解除业务约定
- C. 如果无法获取充分、适当的审计证据，且未发现的错报（如存在）对财务报表的影响重大且具有广泛性，若解除业务约定不可行，应当发表无法表示意见
- D. 如果无法获取充分、适当的审计证据，且未发现的错报（如存在）可能对财务报表的影响重大，但不具有广泛性，应当发表保留意见

【答案】 ABCD

【2014年 多选题】

下列各项错报中，通常对财务报表具有广泛影响的有（ ）。

- A. 被审计单位没有披露关键管理人员薪酬
- B. 信息系统缺陷导致的应收账款、存货等多个财务报表项目的错报
- C. 被审计单位没有将年内收购的一家重要子公司纳入合并范围
- D. 被审计单位没有按照成本与可变现净值孰低原则对存货进行计

【答案】 BC

【简答题 2016（节选）】A注册会计师负责审计乙公司2015年度财务报表。

（2）乙集团公司的某联营企业为重要组成部分，A注册会计师已就其2015年度财务报表获取了与集团审计相关的充分、适当的审计证据，截至乙集团公司审计报告日，该联营企业财务报表未经其董事会批准，A注册会计师拟就此对乙集团公司财务报表发表保留意见。

要求：判断审计报告类型是否恰当，如不恰当，简要说明理由，并指出应当出具何种类型的审计报告。

【答案】不恰当。A注册会计师已经获取了充分、适当的审计证据，即使联营企业财务报表未经批准，也不应因此对乙公司财务报表发表保留意见，应当出具无保留意见审计报告。

【简答题 2016（节选）】A注册会计师负责审计丁公司2015年度财务报表，遇到下列审计报告相关的事项：

（4）2015年8月，丁公司取得戊公司60%的股权，因2015年度合并财务报表时未将戊公司纳入合并范围，并在财务报表附注中披露了这一重大事项，A注册会计师拟在审计报告中增加强调事项段，提醒财务报表使用者关注该事项。

要求：指出A注册会计师拟出具的审计报告类型是否恰当，如不恰当，简要说明理由，并指出应当出具何种类型的审计报告。

【答案】不恰当。未将子公司纳入合并范围，应当出具否定意见的审计报告。

【简答题 2019（节选）】ABC会计师事务所的A注册会计师负责审计多家上市公司2018年度财务报表，遇到下列与审计报告相关的事项。

（4）2018年11月初，丁公司因处置重要子公司戊公司的部分股权而对其丧失控制，自此不再将其纳入合并财务报表范围[涉及所有报表，事项影响重大且广泛]。由于无法获取戊公司2018年度财务报表和相关财务信息，A注册会计师认为无法就与剩余股权相关的财务报表项目获取充分、适当的审计证据[范围受限重大且广泛]，对财务报表发

表了保留意见。

要求：针对上述第（4）项，指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】不恰当。由于无法获取重要子公司的财务报表和相关财务信息，注册会计师无法确定未将丁公司纳入合并范围是否恰当，应当发表无法表示意见。

【简答题 2016（节选）】A 注册会计师负责审计丙公司 2015 年度财务报表。

（3）丙公司为 ABC 事务所 2015 年度承接的新客户，其公章、财务专用章和法定代表人名单由总经理一人保管，A 注册会计师认为无法就财务报表是否存在由于舞弊导致的重大错报获取充分适当的审计证据，拟发表保留意见。

要求：指出 A 注册会计师拟出具的审计报告类型是否恰当，如不恰当，简要说明理由，并指出应当出具何种类型的审计报告。

【答案】不恰当。被审计单位存在严重的舞弊风险因素和值得关注的控制缺陷，影响广泛。A 注册会计师无法就财务报表是否存在由于舞弊导致的重大错报获取充分适当的审计证据，应当出具无法表示意见审计报告。

【简答题 2018（节选）】ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计多家上市公司 2017 年度财务报表，遇到下列与审计报告相关的事项：

（4）因原董事长以公司名义违规对外提供多项担保，导致戊公司 2017 年发生多起重大诉讼，多个银行账户被冻结，业务停止，主要客户和员工流失。管理层在 2017 年度财务报表中确认了大额预计负债，并披露了持续经营存在的重大不确定性。A 注册会计师认为存在多项对财务报表整体具有重要影响的重大不确定性，拟对戊公司财务报表发表无法表示意见。

要求：针对上述第（4）项，指出 A 注册会计师的做法是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

【答案】恰当。

【简答题 2019（节选）】ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计多家上市公司 2018 年度财务报表，遇到下列与审计报告相关的事项。

（5）2018 年末，己公司将大额债权转让给庚公司，因转回相关的坏账准备而产生的利润占当年利润总额的 20%[对利润的影响程度重大不广泛]。因无法就该交易的商业理由获取充分、适当的审计证据[范围受限重大不广泛]，A 注册会计师对财务报表发表了保留意见。

要求：针对上述第（5）项，指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】恰当。

【简答题 2019（节选）】ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计多家上市公司 2018 年度财务报表，遇到下列与审计报告相关的事项：

（3）丙公司[被审计单位]某子公司于 2019 年 1 月 1 日起停止营业并开始清算[子公司持续经营假设不合理]，债权人申报的债权金额比该子公司 2018 年末相应的账面余额多 5 亿元[巨大]，占丙公司 2018 年末合并财务报表净资产的 15%[貌似错报重大但不广泛]。丙公司管理层解释系该子公司与债权人就工程款存在争议，最终需要支付的金额尚不确定，故未在财务报表中予以确认。A 注册会计师认为该事项对财务报表使用者理解财务报表至关重要[广泛]，在无保留意见的审计报告中增加了强调事项段提醒报表使用者关注。

要求：针对上述第（3）项，指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】不恰当。管理层未在财务报表中确认金额重大且对财务报表使用者理解财务报表至关重要的债务纠纷，注册会计师应当发表否定意见，而不是增加强调事项段。

【简答题 2019（节选）】ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计多家上市公司 2018 年度财务报表，遇到下列与审计报告相关的事项：

（5）戊公司 2016 年度和 2017 年度连续亏损，2018 年度实现净利润 1.4 亿元[扭亏为盈了]，其中包括控股股东债务豁免收益 2 亿元[关联方交易，金额巨大，且对扭亏为盈至关重要]。A 注册会计师认为该交易不具有商业实质[这是条件。表明存在舞弊，性质很严重]，对 2018 年度财务报表发表了保留意见。

要求：针对上述第（5）项，指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】不恰当。导致戊公司扭亏为盈的关键交易不具有商业实质，注册会计师应当发表否定意见。