

# 注册会计师 审计 教材精讲班

## 第六节 在审计报告增加强调事项段和其他事项段

### 6.1 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。

强调事项段**应当仅提及**已在财务报表中列报或披露的信息。

#### 2. 增加强调事项段的前提

在强调事项段中强调的事项应当**同时满足**下列条件：

- (1) 该事项**不会**导致注册会计师发表**非无保留意见**；
- (2) 该事项**未被**确定为在审计报告中沟通的**关键审计事项**。
- (3) 该事项与**持续经营假设**的重大不确定性不相关。

#### 3. 增加强调事项段的情形

##### (1) 审计准则的要求

- 1) 法律法规规定的财务报告编制基础不可接受，但其是由法律或法规作出的规定；
- 2) 提醒财务报表使用者注意财务报表按特殊目的编制基础编制；
- 3) 注册会计师在审计报告日后知悉了某些事实（即期后事项），并且出具了新的审计报告或修改了审计报告。

##### (2) 注册会计师的判断

注册会计师可能认为需要增加强调事项段的情形举例如下：

- 1) 异常诉讼或监管行动的未来结果存在不确定性；
- 2) 在财务报表日至审计报告日之间发生的重大期后事项；
- 3) 在允许的情况下，提前应用对财务报表有广泛影响的新会计准则；
- 4) 存在已经或持续对财务状况产生重大影响的特大灾难。

过于广泛地使用强调事项段，可能会降低注册会计师对强调事项所作沟通的有效性。

**【简答题 2015（节选）】**A注册会计师审计乙公司2014年度财务报表。

(2) 2014年10月，上市公司乙公司的董事因涉嫌内幕交易被证券监管机构立案调查，截至审计报告日，尚无调查结论，审计项目组拟在无保留意见的审计报告中增加其他事项段说明这一情况。

**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。董事因涉嫌内幕交易被证券监管机构立案调查，截至审计报告日尚无结论。表明异常监管行动的未来结果存在不确定性，应考虑在强调事项段中说明。

#### 4. 增加强调事项段的措施

- (1) 将强调事项段作为审计报告的单独部分，并使用包含“强调事项”这一术语作为适当标题；
- (2) 明确提及被强调事项以及相关披露的位置，以便能够在财务报表中找到对该事项的详细描述；
- (3) 指出审计意见**没有**因该强调事项而改变。

### 6.2 其他事项段

#### 1. 其他事项段的含义及要求

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**、注册会计师的**责任**或**审计报告**相关。

该段落**只提及未在**财务报表中列报或披露的事项。

增加其他事项段应同时满足的条件：

- (1) 未被法律法规禁止；
- (2) 该事项未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项。

如果在审计报告中包含其他事项段，注册会计师应当将该段落作为单独的一部分，并使用“其他事项”或其他适当标题。

## 2. 增加其他事项段的具体情形

(1) 与使用者理解审计工作相关。如管理层对审计范围施加的限制可能产生广泛性影响，但不能解除业务约定。注册会计师可能认为有必要增加其他事项段，解释为何不能解除业务约定。

(2) 与使用者理解注册会计师的责任或审计报告相关。法律法规或惯例可能要求或允许详细说明某些事项，以解释在财务报表审计中的责任或审计报告。

(3) 对两套以上财务报表出具审计报告。说明该被审计单位根据另一个通用目的编制基础编制了财务报表并对其出具了审计报告。

(4) 限制审计报告分发和使用。说明审计报告只是提供给财务报表预期使用者，不应被分发给其他机构或人员或者被其他机构或人员使用。

**【简答题 2015（节选）】**A注册会计师审计丁公司2014年度财务报表。

(4) 丁公司是外资投资企业，委托ABC会计师事务所对其分别按企业会计准则和国际财务报告准则编制的两套财务报表进行审计，审计项目组拟分别在审计报告中增加强调事项段，说明对另一套财务报表出具审计报告的情形。

**要求：**判断审计项目组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。注册会计师可以在审计报告中增加其他事项段，说明丁公司根据其他编制基础编制了另一套财务报表以及注册会计师对该财务报表出具了审计报告。

## 3. 与其他事项段不相关的情形

其他事项段的内容明确反映了未被要求在财务报表中列报或披露的其他事项，不包括法律法规或其他职业准则禁止注册会计师提供的信息，也不包括要求管理层提供的信息。

增加其他事项段也不涉及以下两种情形：

- (1) 除对财务报表出具审计报告外，还有其他报告责任；
- (2) 可能被要求实施额外的规定的程序并予以报告，或对特定事项发表意见。

## 6.3 与治理层的沟通

1. 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

2. 与治理层的沟通能使治理层了解注册会计师拟在审计报告中所强调的特定事项的性质，并在必要时为治理层提供向注册会计师作出进一步澄清的机会

3. 当审计报告中针对某一特定事项增加其他事项段在连续审计业务中重复出现时，注册会计师可能认为没有必要在每次审计业务中重复沟通。

## 第七节 比较信息

### 7.1 比较信息的背景及含义

#### 1. 比较信息的背景

(1) 财务报表使用者需要了解涉及被审计单位的一个或多个以前会计期间的比较信息。

(2) 企业会计准则明确规定：“当期财务报表的列报，至少应当提供所有列报项目上一可比会计期间的比较数据。”

(3) 注册会计师在对财务报表发表审计意见时，应当考虑比较信息对审计意见的影响。

#### 2. 比较信息的含义

比较信息，是指包含于财务报表中的、符合适用的财务报告编制基础的、与一个或多个以前期间相关的金额和披露。

#### 3. 比较信息的类别

类别	内容
对应数据	指作为本期财务报表组成部分的上期金额和相关披露，这些金额和披露 <b>只能</b> 和与本期相关的金额和披露（称为“本期数据”） <b>联系起来</b> 阅读。对应数据列报的详细程度主要取决于其与本期数据的相关程度。
比较财务报表	指为了与本期财务报表相比较而包含的上期金额和相关披露。比较财务报表包含信息的详细程度与本期财务报表包含信息的 <b>详细程度</b> 相似。如果上期金额和相关披露 <b>已经审计</b> ，则将在审计意见中 <b>提及</b> 。

#### 4. 比较信息的审计意见

##### （1）对应数据

注册会计师对财务报表发表的审计意见的内容**涵盖**对应数据。

##### （2）比较财务报表

如果上期金额和相关披露**已经本期**注册会计师审计，则将在审计意见中提及。

如比较财务报表经**其他**事务所审计，本期注册会计师**可能**在**其他事项段说明**。

如比较财务报表**未经**审计，**应当**在审计报告的其他事项段指出。

#### 7.2 审计报告：对应数据

##### 1. 总体要求

（1）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。

（2）如导致上期发表非无保留意见的事项**已经解决**，并已进行**恰当会计处理或适当披露**，则针对本期财务报表发表的审计意见**无需提及**上期发表的非无保留意见。

#### 【简答题 2016（节选）】

ABC会计师事务所首次接受委托，审计上市公司甲公司2015年度财务报表，委派A注册会计师担任项目合伙人。相关事项如下：

（4）甲公司2014年度财务报表报出后，某客户因改变经营范围，与甲公司协商后将大批产品退回，因这些退回均与2014年度销售相关，A注册会计师要求管理层调整2015年度的对应数据。

**要求：**指出A注册会计师做法是否恰当。如不恰当简要说明理由。

**【答案】**不恰当。存货退回发生于2014年度财务报表公布之后，不属于2014年度财务报表日后调整事项，应直接冲减退回当月的销售收入，不必追溯调整2014年度财务报表。

##### 2. 上期导致非无保留意见的事项未解决

如果以前针对上期财务报表发表了非无保留意见，且导致非无保留意见的事项**仍未解决**，**本期**注册会计师应当对本期财务报表发表**非无**保留意见，并分别下列情况予以处理：

（1）未解决事项对**本期数据**的影响或可能影响是**重大的**，应在“形成非无保留意见的基础”部分**同时提及**本期数据和对应数据；

（2）未解决事项对**本期数据**的影响或可能的影响**不重大**，应说明因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。

#### 【简答题 2016（节选）】A注册会计师负责审计甲公司2015年度财务报表，确定财务报表整体重要性为200万元。

（5）因2014年末少计无形资产减值准备300万元，A注册会计师对甲公司2014年度财务报表发表了保留意见，甲公司于2015年处置了相关无形资产并在2015年度财务报表中确认了处置损益，A注册会计师认为导致对上期财务报表发表保留意见的事项已经解决[对应数据没改，无形资产期初余额存在重大高估，影响与期末无形资产的可比性]，不影响2015年度审计报告。

**要求：**指出A注册会计师做法是否恰当。如不恰当简要说明理由。

**【答案】**不恰当。该事项对本期财务报表影响重大。A注册会计师应当考虑该事项对2015年审计意见的影响。

#### 【简答题 2019（节选）】A注册会计师担任项目合伙人。与首次承接审计业务相关的部分事项如下：

（5）因戊公司[上期报表]未计提存货跌价准备，前任注册会计师对其[上期]2017年度财务报表发表了保留意见。A

注册会计师在执行审计工作后，认可了管理层于 2018 年末计提的存货跌价准备[意味着本期数据未受影响]。由于管理层拒绝更正对应数据[意味着对应数据仍然存在重大错报]，A 注册会计师因该事项影响本期数据和对应数据之间的可比性而发表了保留意见。

**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）】**A 注册会计师负责审计乙公司 2018 年度财务报表。

（2）乙公司管理层 2017[上期]年末未计提商誉减值准备，A 注册会计师无法就此获取充分、适当的审计证据[范围受限]，对 2017 年度财务报表发表了保留意见。管理层于 2018 年末根据减值测试结果计提了商誉减值准备，并在 2018 年度利润表中确认了资产减值损失[事项未影响本期数据]。A 注册会计师认为导致上年度发表保留意见的事项已经解决[上期报表未调整，仍未解决]，对 2018 年度财务报表发表了无保留意见。

**要求：**针对上述第（2）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。该事项对本期数据与对应数据之间的可比性存在影响或可能存在影响，应当发表保留意见。

### 3. 上期财务报表存在**未曾发现**的重大错报

（1）如果注册会计师已经获取上期财务报表存在重大错报的审计证据，而以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**对应数据对本期财务报表发表保留意见或否定意见**。

（2）如果存在错报的上期财务报表**尚未更正**，并且没有重新出具审计报告，但对应数据**已**在本期财务报表中得到**适当重述或恰当披露**，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。

**【简答题 2015（节选）】**ABC 会计师事务所的 A 注册会计师担任戊公司 2014 年度财务报表审计的项目合伙人，遇到下列导致出具非标准审计报告的事项：

（5）戊公司 2013 年度财务报表未经审计，管理层将一项应当在 2014 年度确认的大额长期资产减值损失作为前期差错，重述了比较数据。

**要求：**指出应出具何种类型的审计报告，并简要说明理由。

**【答案】**带其他事项段的保留意见审计报告。应当在其他事项段中说明对应数据未经审计，且存在影响重大但不广泛的错报。

### 4. 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。

当决定提及及时，应当在审计报告的其他事项段中说明：

- （1）上期财务报表已由前任注册会计师审计；
- （2）前任审计意见的类型（如果是非无保留意见，还应当说明发表非无保留意见的理由）；
- （3）前任注册会计师出具的审计报告的日期。

**【简答题 2014（节选）】**

ABC 事务所首次接受甲公司委托，审计其 2013 年度财务报表。

（1）甲公司为 ABC 会计师事务所 2013 年度承接的新客户。前任注册会计师由于未就 2011 年 12 月 31 日存货余额获取充分、适当的审计证据，对甲公司 2012 年度财务报表发表了保留意见。审计项目组认为，导致保留意见的事项对本期数据本身没有影响。

**要求：**指出应当出具何种类型的审计报告，并简要说明理由。

**【答案】**保留意见审计报告。2012 年度审计报告中导致保留意见的事项对本期数据和对应数据的可比性仍有影响。

**【单选题 2015】**下列有关在审计报告中提及相关人员的说法中，错误的是（ ）。

- A. 注册会计师不应在无保留意见的审计报告中提及专家的相关工作，除非法律法规另有规定
- B. 注册会计师不应在无保留意见的审计报告中提及服务机构注册会计师的相关工作，除非法律法规另有规定
- C. 注册会计师对集团财务报表出具的审计报告不应提及组成部分注册会计师，除非法律法规另有规定

D. 如果上期财务报表已由前任注册会计师审计，注册会计师不应在无保留意见审计报告中提及前任注册会计师的相关工作，除非法律法规另有规定

【答案】D

#### 5. 上期财务报表未经审计

(1) 注册会计师应当按规定对**本期期初余额**实施恰当的审计程序，获取充分、适当的证据，以确定期初余额不存在重大错报。

(2) 注册会计师应当在**其他事项段**中说明对应数据未经审计。

【简答题 2019（节选）】ABC会计师事务所首次接受委托审计甲公司等多家被审计单位2018年度财务报表，委派A注册会计师担任项目合伙人。与首次承接审计业务相关的部分事项如下：

(4) 丁公司2017年度财务报表未经审计。A注册会计师发现丁公司2018年末资产负债表的期初余额存在一项重大的分类错报[意味着注册会计师对期初余额实施了审计]，要求管理层进行更正[更正对象：本期对应数据和上期财务报表期末余额]，并检查了更正后的资产负债表[意味着更正了本期报表]，认可了管理层对该项差错的处理[从始至终未提及上期报表]。

**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。注册会计师还应当在审计报告中增加其他事项段，指出上期财务报表未经审计。

### 7.3 审计报告：比较财务报表

#### 1. 总体要求

(1) 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。

(2) 注册会计师可以对一期或多期财务报表发表保留意见、否定意见或无法表示意见，或者在审计报告中增加**强调事项段**，而以其他期间的财务报表发表不同的审计意见。

#### 2. 本次对上期报表发表的意见与以前发表的意见**不同**

因本期审计对上期财务报表发表审计意见时，如果发表的意见与以前不同，**应当在其他事项段**中披露导致不同意见的实质性原因。

#### 3. 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**应当在其他事项段**中说明：

(1) 上期财务报表已由前任注册会计师审计；

(2) 前任注册会计师发表的意见的类型（如果是非无保留意见，还应当说明其理由）；

(3) 前任注册会计师出具的审计报告的日期。

#### 4. 认为存在影响上期财务报表的重大错报

如果认为存在影响上期财务报表的重大错报，而**前任**注册会计师以前出具了**无保留**意见的审计报告，注册会计师应当就此与适当层级的管理层**沟通**，并要求其告知前任注册会计师。注册会计师还应当与治理层进行沟通，除非治理层全部成员参与管理被审计单位。

(1) 如果上期财务报表**已**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，（现任）注册会计师应当**仅对本期**财务报表出具审计报告。

(2) 如果上期财务报表**已**更正，但前任无法或不愿重新出具审计报告，（现任）注册会计师**可以**在审计报告中增加其他事项段，指出前任对更正前的上期财务报表出具了报告。

(3) 如果（现任）注册会计师接受委托针对作出更正的调整事项实施审计并获取充分、适当的审计证据，可以在审计报告中增加以下段落：

“作为20×2年度财务报表审计的一部分，我们同时审计了附注×中所描述的用于对20×1年度财务报表作出更正的调整事项。我们认为这些调整是恰当的，并得到了适当运用。除了与调整相关的事项外，我们没有接受委托对公司20×1年度财务报表实施审计、审阅或其他程序，因此，我们不对20×1年度财务报表整体发表意见或提供任何形式的保证。”

#### 5. 上期财务报表**未经**审计

(1) 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。

(2) 这种说明**不减轻**注册会计师确定**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。这一点与对应数据的相关审计报告要求基本相同。