

# 注册会计师 审计 教材精讲班

## 第八节 注册会计师对其他信息的责任

### 8.1 获取其他信息

#### 1. 其他信息的概念

(1) 在被审计单位年度报告中，除包含财务报表和审计报告外，还通常包括实体的发展，未来前景、风险和不确定事项，治理层声明，以及包含治理事项的报告等信息，这些财务信息和非财务信息称为其他信息。

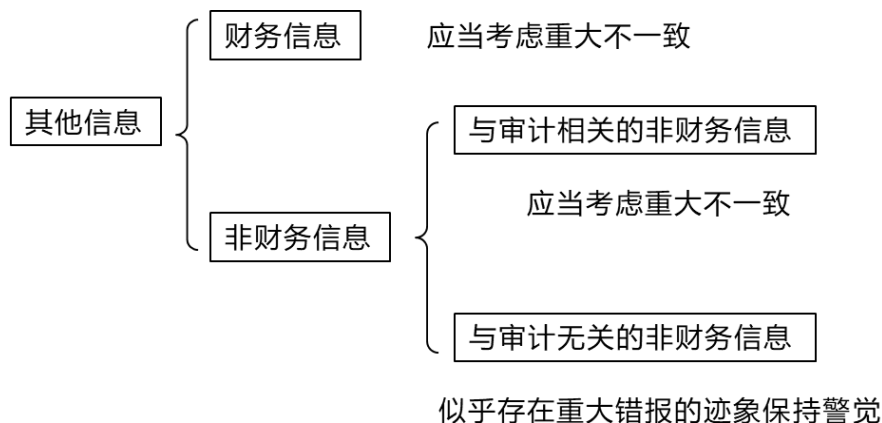
(2) 关注其他信息的目的：如果其他信息与财务报表或者与注册会计师**在审计中了解到的情况**存在重大不一致，可能表明财务报表或其他信息存在重大错报，两者均会损害财务报表和审计报告的可信性，也可能不恰当地影响审计报告使用者的经济决策。

审计准则对注册会计师设定的责任，**不构成**对其他信息的鉴证，审计准则也**不要求**注册会计师对其他信息提供一定程度的保证。

#### 2. 其他信息的内容

其他信息，是指在被审计单位年度报告中包含的**除财务报表和审计报告以外的财务信息和非财务信息**。

其他信息的错报，是指对其他信息作出的不正确陈述或其他信息具有误导性，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。



#### 3. 其他信息的获取

(1) 注册会计师应当与管理层**讨论**，确定哪些文件组成年度报告，以及被审计单位计划公布这些文件的方式和时间安排。

(2) 注册会计师应当就及时获取组成年度报告的文件的最终版本与管理层作出适当安排。如果可能，在审计报告日**之前**获取。

(3) 如在审计报告日**后**才能取得，要求管理层提供书面声明，声明上述文件的最终版本将在可获取时并且在被审计单位公布**前**提供给注册会计师，以使注册会计师可以完成准则要求的程序。

**【综合题 2019（节选）】**上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事汽车零部件的研发、制造和销售。A 注册会计师负责审计甲公司 2018 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 600 万元，实际执行的重要性为 450 万元，明显微小错报的临界值为 30 万元。

#### 资料五

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了重大事项和错报的处理情况，部分内容摘录如下：

(3) 因在出具审计报告前未能取得甲公司年度报告最终版本，A 注册会计师要求管理层在书面声明中承诺，最终版本的年度报告将在对外公布时提供给 A 注册会计师。

**要求：**针对资料五第 (3) 项，假定不考虑其他条件，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。应当要求管理层声明在年度报告的最终版本可获取并且在公布前提供给注册会计师。

## 8.2 阅读并考虑其他信息（注意层次）

1. 与财务报表相关的信息（财务信息）在阅读时，应当考虑这些其他信息和财务报表之间是否存在**重大不一致**。例如：

(1) 包含了财务报表摘录的表格、图表或图形。

(2) 对财务报表中列示的余额或账户提供进一步细节的披露，例如“20×1年度的收入，由来自产品X的××万元和来自产品Y的××万元组成。”

(3) 对财务结果的描述，例如，“20×1年度研究和开发费用合计数是××万。”

【理解】第一类其他信息：财务信息

2. 审计中了解到的情况（与审计相关的非财务信息），包括：

(1) 对产量的披露，或者按地理区域汇总产量的表格；

(2) 对“公司本年度新推出产品X和产品Y”的声明；

(3) 对被审计单位主要经营地点的概括，例如“被审计单位的主要经营中心在X国，同时在Y国和Z国也有经营场所。”

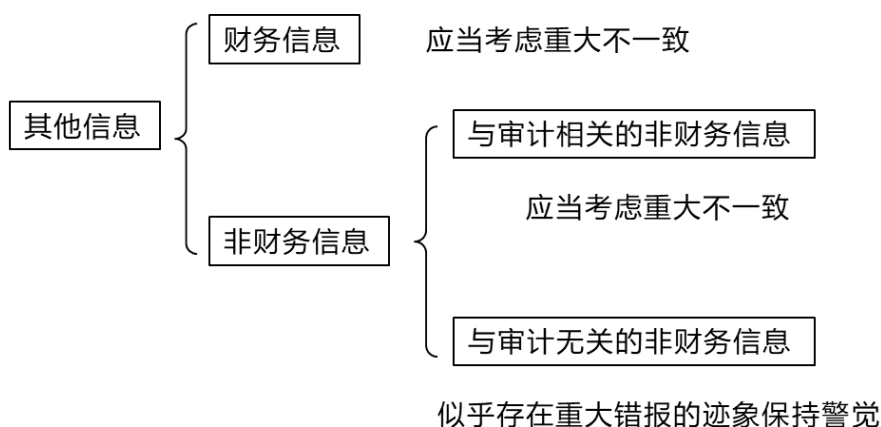
在阅读时，注册会计师应当考虑这部分其他信息与审计中了解到的情况是否存在**重大不一致**。

【理解】第二类其他信息：与审计相关的非财务信息

3. 与审计不相关的情况（与审计无关的非财务信息）。例如温室气体排放情况。

在阅读其他信息时，应当对这部分其他信息中**似乎存在重大错报**的迹象保持警觉。

【理解】第三类其他信息：与审计无关的非财务信息



## 8.3 应对其他信息似乎存在的重大不一致或重大错报

如果注册会计师识别出其他信息与财务报表之间**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，实施其他程序以确定：

(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。

## 8.4 应对其他信息存在重大错报

1. 总的要求

(1) 如果认为财务报表存在重大错报，或者对被审计单位及其环境的了解需要更新，应当作出恰当应对，包括修改对风险的评估、评估错报、考虑关于期后事项的责任。

(2) 如果注册会计师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。

如果管理层同意作出更正，应确定更正已经完成；

如果管理层拒绝作出更正，应就该事项与治理层进行沟通，并要求作出更正。

2. 审计报告日**前**获取其他信息存在重大错报

如果认为审计报告日**前**获取的其他信息存在重大错报，且在与治理层沟通**后**其他信息仍未得到更正，应当采取恰当措施，包括：

(1) 考虑对**审计报告**的影响，并就如何在审计报告中处理重大错报与治理层沟通。注册会计师可在审计报告的其他信息部分中指明其他信息存在重大错报。

(2) 在少数情况下，当拒绝更正其他信息的重大错报导致对管理层和治理层的**诚信**产生怀疑，进而质疑审计证据总体上的可靠性时，对发表无法表示意见可能都是恰当的。

(3) 或者在法律法规允许的情况下**解除**业务约定。

### 3. 审计报告日后获取其他信息存在重大错报

(1) 如其他信息**得以更正**，应根据具体情形实施必要的程序，包括确定更正已经完成，也可能包括复核管理层为与收到其他信息的人士沟通并**告知**其修改而采取的步骤。

(2) 如果与治理层沟通后其他信息**未得到更正**，应考虑其法律权利和义务，并采取恰当的措施，以**提醒**审计报告使用者恰当关注未更正的重大错报。

在审计报告**日后**，如果与治理层**沟通后**其他信息中存在的重大错报**未得到更正**，注册会计师采取的恰当的措施可能包括：

(1) 向管理层提供一份**新的或修改后**的审计报告，其中指出其他信息的重大错报。同时要求管理层将该新的或修改后的审计报告提供给审计报告使用者。

(2) 提醒审计报告使用者关注其他信息的重大错报，例如，在股东大会上通报该事项。

(3) 与监管机构或相关职业团体沟通未更正的重大错报。

(4) 考虑对持续承接业务的影响。

**【综合题 2014（节选）】**A注册会计师负责审计甲集团公司2013年度财务报表。

资料五：(6) 审计报告日后，A注册会计师发现甲集团公司已公告的年度报告中部分信息与已审计财务报表存在重大不一致，要求管理层修改年度报告，管理层拒绝作出修改，A注册会计师认为该事项不影响已审计财务报表，无需采取进一步措施。

**要求：**分析A注册会计师的做法是否恰当。如认为不恰当，请简要说明理由。

**【答案】**不恰当。注册会计师应当与治理层沟通，沟通后其他信息仍未得到更正，应考虑其法律权利和义务并采取恰当的措施，以提醒审计报告使用者恰当关注未更正的重大错报。

**【简答题 2017（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2016年度财务报表，遇到下列与审计报告相关的事项：

(2) A注册会计师在乙公司审计报告日后获取并阅读了乙公司2016年年度报告的最终版本，发现其他信息存在重大错报，与管理层和治理层沟通后，该错报未得到更正。A注册会计师拟重新出具审计报告[4项措施中的第(1)项]，指出其他信息存在的重大错报。

**要求：**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。

### 8.5 当存在重大错报或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。例如：

1. 注册会计师对被审计单位及其环境的了解，可能表明需要修改注册会计师对风险的评估；

2. 注册会计师评价已识别的错报对审计的影响和未更正错报（如有）对财务报表的影响的责任；（评估的错报）

3. 注册会计师关于期后事项的责任。

### 8.6 在审计报告中反映其他信息

如果在审计报告日存在下列两种情况之一，在审计报告中应当单独包括一个以“其他信息”为标题的部分：

(1) 对于上市实体财务报表审计，已获取或预期将获取其他信息；

(2) 对其他财务报表审计，已获取部分或全部其他信息。

如果审计报告日**前**已经获取其他信息，则选择下列两种做法之一进行说明：

(1) （如不认为其他信息存在未更正的重大错报，）说明注册会计师**无任何需要**报告的事项；

(2) 如认为其他信息存在未更正的重大错报，说明其他信息中的未更正重大错报。

**【简答题 2018（节选）】**A注册会计师审计乙公司2017年度财务报表。

（2）乙公司2017年末商誉、固定资产、长期股权投资等多项资产存在减值迹象。因管理层未提供相关资料，A注册会计师无法就上述资产的减值准备获取充分、适当的审计证据，拟对财务报表发表无法表示意见，并在审计报告的其他信息部分说明注册会计师无法确定与资产减值准备相关的其他信息是否存在重大错报。

**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。除非法律法规另有规定，当对财务报表发表无法表示意见时，注册会计师不得在审计报告中包括其他信息部分。

**【简答题 2017（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2016年度财务报表，遇到下列与审计报告相关的事项：

（2）因无法就乙公司对某联营企业投资的账面价值及投资收益获取充分、适当的审计证据，A注册会计师拟对乙公司财务报表发表保留意见，并在审计报告的其他信息部分说明，无法确定年度报告中与该联营企业投资相关的其他信息是否存在重大错报。

**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】**恰当。