

第五节 非无保留意见审计报告

一、非无保留意见的形成原因

当存在下列**情形之一**时，注册会计师应当在审计报告中发表非无保留意见：

（一）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。

错报是指某一财务报表项目的**金额、分类、列报或披露**与按照适用的财务报告编制基础应当列示的金额、分类、列报或披露之间存在的差异。财务报表的重大错报可能源于：

重大错报的 来源	具体内容
1.选择的会计政策的恰当性	当出现 下列情形 时，财务报表可能存在重大错报： （1）选择的会计政策与适用的财务报告编制基础 不一致 （2）财务报表（包括相关附注） 没有按照公允列报 的方式反映交易和事项 如果被审计单位 变更了 重大会计政策，且 没有遵守 这些要求，财务报表 可能存在重大错报
2.对所选择的会计政策的 运用	当出现 下列情形 时，财务报表可能存在重大错报（共 2点 ）： （1）管理层 没有按照 适用的财务报告编制基础的要求一贯运用所选择的会计政策，包括管理层 未 在不同会计期间或对相似的交易和事项 一贯运用 所选择的会计政策（ 运用的一致性 ） （2） 不当运用 所选择的会计政策（如 运用中的无意错误 ）
3.财务报表 披露 的恰当性或充分性	当出现 下列情形 时，财务报表可能存在重大错报： （1）财务报表 没有包括 适用的财务报告编制基础要求的 所有披露 （2）财务报表的披露 没有按照 适用的财务报告编制基础 列报 （3）财务报表 没有作出必要的披露 以实现公允反映

（二）**无法获取充分、适当的审计证据，不能得出财务报表整体不存在重大错报的结论。（审计范围受到限制）**

如果注册会计师能够通过实施替代程序获取充分适当的审计证据，则无法实施特定的程序，并不构成对审计范围的限制。导致审计范围受到限制的情形：

情形	举例
1.超出被审计单位 控制 的情形	（1）被审计单位的 会计记录已被毁坏 （2）重要组成部分的会计记录已被政府有关机构 无限期地查封
2.与注册会计师工作的性质或时间安排相关的情形	（1）被审计单位需要使用 权益法对联营企业进行核算 ，注册会计师无法获取有关联营企业财务信息的充分、适当的审计证据以评价是否恰当运用了权益法 （2）注册会计师 接受审计委托的时间安排 ，使注册会计师 无法实施存货监盘 （3）注册会计师 确定仅实施实质性程序是不充分的 ，但被审计单位的 控制是无效的
3.管理层施加限制的情形	（1）管理层阻止注册会计师 实施存货监盘 （2）管理层阻止注册会计师 对特定账户余额实施函证

二、确定非无保留意见的类型

思路：错报 or 审计范围受限→对财务报表产生或可能产生的影响的广泛性

(一) 对财务报表的影响具有广泛性的情形包括：

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**。

导致 CPA 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

(二) 在承接审计业务之后，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。

1. 注册会计师**应当要求管理层消除**这些限制。
2. 如果管理层**拒绝消除限制**，注册会计师应当就此事与治理层沟通，**并确定能否实施替代程序**以获取充分、适当的审计证据。
3. 影响不广泛，发表**保留意见**。
4. 影响广泛，可**随时解除业务约定书**。
5. 如果解除业务约定书被**禁止或不可行**，发表**无法表示意见**。

(三) 无法解除业务约定书的情形：

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和在受托期间结束前不允许解除审计业务约定。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。

【强调 1】 不是所有错报超过重要性水平都出具保留意见或否定意见，尤其是**分类错报**。

【强调 2】 在极其特殊的情况下，可能存在**多个不确定事项**。

即使注册会计师对每个单独的不确定事项获取了充分、适当的审计证据，但由于不确定事项之间**可能存在相互影响**，以及可能对财务报表**产生累积影响**，注册会计师**不可能对财务报表形成审计意见**。在这种情况下，注册会计师应当**发表无法表示意见**。（联系持续经营能力的规定）

第六节 在审计报告中增加强调事项段和其他事项段

分类	定义
----	----

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
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

一、强调事项段

（一）注册会计师在审计报告中增加强调事项段的前提条件：

1.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，**该事项不会导致注册会计师发表非无保留意见；**

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，**该事项未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项**

（二）增加强调事项段的情形

某些审计准则对特定情况下在审计报告中增加强调事项段提出具体要求。这些情形包括：

- 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照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。

除了审计准则要求增加强调事项的情形外，可能认为需要增加强调事项段的情形：

- 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.提前应用（在允许的情况下）对财务报表有广泛影响的新会计准则。（比如：如果允许提前使用国际会计准则）
- 4.存在已经或持续对被审计单位财务状况产生重大影响的特大灾难等。

【强调 1】 强调事项段的过多使用会降低注册会计师沟通所强调事项的有效性。

【强调 2】 强调事项段一般在无保留意见或保留意见类型的审计报告中使用。

【简答题·2016】 甲公司是会计师事务所的常年审计客户，主要从事肉制品的加工和销售。A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 100 万元。审计报告日为 2016 年 4 月 30 日。资料五：审计工作底稿中记录了重大事项的处理情况，部分内容摘录如下：

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。

（1）因甲公司 2015 年末多项诉讼的未来结果具有重大不确定性，A 注册会计师拟在审计报告中增加强调事项段，与治理层就该事项和拟使用的报告措辞进行了沟通。

答案：恰当。

【简答题·2018】 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：

要求：针对上述第（1）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。

(1) 2017年10月,甲公司因严重破坏环境被环保部门责令停产并对居民进行赔偿,管理层确认了大额预计负债并在财务报表附注中予以披露。A注册会计师将其作为审计中最为重要的事项与治理层进行了沟通,拟在审计报告的关键审计事项部分沟通该事项。同时,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,拟在审计报告中增加强调事项段予以说明。

答案: 不恰当。该事项被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项,不能在强调事项段中说明。

(三) 在审计报告中增加强调事项段时注册会计师采取的措施

- 1.将强调事项段作为单独的一部分置于审计报告中,并使用包含“强调事项”这一术语的适当标题。
- 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。

(四) 审计报告包含“强调事项段”不能代替下列情形

1.根据审计业务的具体情况,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.适用的财务报告编制基础要求管理层在财务报表中作出的披露,或为实现 公允列报 所需的 其他披露 ;
3.按照《中国注册会计师审计准则第1324号— 持续经营 》的规定,当可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性时作出的报告

举例: 强调事项——火灾的影响

我们提醒财务报表使用者关注,财务报表附注×描述了火灾对ABC公司的生产设备造成的影响。本段内容不影响已发表的审计意见。

二、其他事项段

(一) 注册会计师在审计报告中增加其他事项段的前提:

1. 未被 法律法规禁止
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 为在审计报告中沟通的关键审计事项

(二) 可能需要增加其他事项段的情形

1.与使用者理解审计工作相关的情形

(1) 法律法规可能要求注册会计师在审计报告中沟通与计划及范围相关的事项,或者注册会计师可能认为有必要在其他事项段中沟通这些事项。

(2) 在极其特殊的情况下,即使由于管理层对审计范围施加的限制导致无法获取充分、适当的审计证据可能产生的影响具有广泛性,注册会计师也不能解除业务约定。在这种情况下,注册会计师可能认为有必要在审计报告中增加其他事项段,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的情形(较常见)

法律法规或得到广泛认可的惯例可能要求或允许注册会计师详细说明某些事项,以进一步解释注册会计师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的情形

如果注册会计师已确定两个财务报告编制基础在各自情形下是可接受的,可以在审计报告中增加其他事项段,说明该被审计单位根据另一个通用目的编制基础(如国际财务报告准则)编制了另一套财务报表以及注册会

计师对这些财务报表出具了审计报告。

4.限制审计报告分发和使用的情形（提供给特定使用者）

【强调 1】 其他事项段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。

【强调 2】 其他事项段不包括要求管理层提供的信息。

（三）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。

三、与治理层的沟通

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。