

## 第七节 比较信息

### 一、基础概念

#### (一) 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一个或多个以前期间相关的金额和披露比较信息包括对应数据与比较财务报表两类。

#### (二) 分类

对应数据	是指作为本期财务报表组成部分的上期金额和相关披露，这些金额和披露只能和与本期相关的金额和披露（称为“本期数据”）联系起来阅读。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	是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详细程度相似

### 二、审计报告：对应数据

#### (一) 总体要求

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，当财务报表中列报对应数据时，除下列情形，审计意见不应提及对应数据：

#### (二) 上期导致非无保留意见的事项尚未解决

##### (1) 整体思路

上期	变化	本期
发表否定意见或无法表示意见	仍未解决事项仍未解决，且这些事项对本期财务报表的影响或可能产生的影响仍然重大且具有广泛性	否定意见或无法表示意见
	如果这些未解决事项对本期财务报表的影响或可能产生的影响仍然重大，但影响程度降低或影响范围缩小，不再具有广泛性	保留意见

上期	变化	本期
上期财务报表发表了保留意见	且事项仍未解决	非无保留意见
非无保留意见	事项未解决，该未解决事项可能与本期数据无关	未解决事项对本期数据和对应数据的可比性存在影响或可能存在影响，仍需要对本期财务报表发表非无保留意见

#### (2) 在审计报告的导致非无保留意见的事项段中，注册会计师应当分两种情况予以处理

①如果未解决事项对本期数据的影响或可能的影响是重大的，注册会计师应当在导致非无保留意见事项段中同时提及本期数据和对应数据
②如果未解决事项对本期数据的影响或可能的影响不重大，注册会计师应当说明，由于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，因此发表了非无保留意见

### （三）上期财务报表存在重大错报时的报告要求

#### （1）思路

上期财务报表有重大错报	对应数据未经适当重述或披露	保留或否定
	尚未更正，并且没有重新出具审计报告，但对应数据在本期已经适当重述或披露	增加强调事项段、提及详细描述位置

#### （2）解释

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，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，注册会计师应当就包括在财务报表中的对应数据，在审计报告中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，但对应数据在本期财务报表中得到适当重述或恰当披露。此时，注册会计师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。

#### （四）上期财务报表未经审计时的报告要求

注册会计师应当在审计报告的其他事项段中说明对应数据未经审计。

**【强调】**这种说明并不减轻注册会计师获取充分、适当的审计证据，以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。

#### （五）上期财务报表已由前任注册会计师审计时的报告要求

1. 如果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。

2. 当决定提及，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，还应当说明理由）；
- （3）前任注册会计师出具的审计报告的日期。

#### （五）总结补充

上期财务报表审计问题	1. 如果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。 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。 2. 上期财务报表未经审计时的报告要求注册会计师应当在审计报告的其他事项段中说明对应数据未经审计
------------	--

前任注册会计师	后任注册会计师不应在审计报告中表明，其审计意见全部或部分地依赖前任注册会计师的审计报告或工作
---------	--

专家	<p>1. 注册会计师不应在无保留意见的审计报告中提及专家的工作，除非法律法规另有规定</p> <p>2. 如果专家工作结果致使注册会计师出具非无保留意见的审计报告，注册会计师应当考虑在审计报告中提及或描述专家的工作，包括专家的身份和专家的参与程度等。在这种情况下，注册会计师应当征得专家的同意。如果专家不同意而注册会计师认为有必要提及，注册会计师应当征询法律意见</p>
----	--

内部审计人员	在审计报告中不提及利用内审工作
组成部分注册会计师	<p>1. 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。</p> <p>2. 如果法律法规要求在审计报告中提及组成部分注册会计师，审计报告应当指明（其他事项段），这种提及并不减轻集团项目合伙人及其所在的会计师事务所对集团审计意见承担的责任</p>

### 三、审计报告：比较财务报表

#### （一）总体要求

1. 当列报比较财务报表时，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. 由于对比较财务报表出具的审计报告涵盖所列报的每期财务报表，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，而对其他期间的财务报表发表不同的审计意见。P452

#### （二）对上期财务报表发表的意见与以前发表的意见不同

当因本期审计而对上期财务报表发表审计意见时，如果对上期财务报表发表的意见与以前发表的意见不同，注册会计师应当在其他事项段中披露导致不同意见的实质性原因。（承认错误）

#### （三）认为存在影响上期财务报表的重大错报

（1）如果上期财务报表已经更正，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，注册会计师应当仅对本期财务报表出具审计报告

（2）前任注册会计师可能无法或不愿对上期财务报表重新出具审计报告。注册会计师可以在审计报告中增加其他事项段，指出前任注册会计师对更正前的上期财务报表出具了报告

#### （四）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对上期财务报表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，还应当增加其他事项段。

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，还应当说明理由）；
3. 前任注册会计师出具的审计报告的日期。

#### （五）上期财务报表未经审计

如果上期财务报表未经审计，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。但这种说明并不减轻注册会计师获取充分、适当的审计证据，以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。