

第十九章 审计报告

【知识点 6】比较信息

(一) 基础概念

<p>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余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。</p>	
<p>对应数据</p>	<p>属于比较信息，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。</p>
<p>比较财务报表</p>	<p>属于比较信息，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。</p>

(二) 对应数据

1. 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	以前期间形成非无保留意见的事项本期尚未解决，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

<p>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</p>
<p>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</p>

2. 上期财务报表存在重大错报时的报告要求

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

3. 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。

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在其他事项段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，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。

（三）比较财务报表

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。

情形	要求
1.对上期财务报表发表的意见与以前发表的意见不同（认错）	当因本期审计而对上期财务报表发表审计意见时，如果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
2.上期财务报表已由前任注册会计师审计	如果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，说明下列事项： （1）上期财务报表已经前任注册会计师审计 （2）前任注册会计师发表的意见类型（如果是非无保留意见，还应当说明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
3.认为存在影响上期财务报表的重大错报，且前任出具了无保留意见	（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

【补充】即使发表了否定意见或无法表示意见，注册会计师也应当在形成非无保留意见的基础部分说明注意到的、将导致发表非无保留意见的所有其他事项及其影响。这是因为，对注册会计师注意到的其他事项的披露可能于财务报表使用者的信息需求相关。

【知识点7】其他信息

1.定义：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.分类

	分类	注册会计师的责任

其他信息	①部分内容与财务报表中的金额或其他项目相一致、或对其进行概括、或为其提供更详细的信息。	注册会计师应当考虑其与注册会计师在审计中了解到的情况是否存在重大不一致。
	②注册会计师在审计财务报表过程中，已经针对其了解到一些情况。	
	③与注册会计师在审计中了解到的情况不相关。	似乎存在重大错报的迹象保持警觉。

3.责任

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。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。

4.当似乎存在重大不一致或其他信息似乎存在重大错报时的应对

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。

4.其他信息存在重大错报时的应对

(1) 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，注册会计师应当采取恰当措施，包括：

①考虑对审计报告的影响，并就注册会计师计划如何在审计报告中处理重大错报与治理层进行沟通。注册会计师可在审计报告中指明其他信息存在重大错报。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，对财务报表发表无法表示意见可能是恰当的。

②在相关法律法规允许的情况下，解除业务约定。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，进而质疑审计过程中从其获取声明的可靠性时，解除业务约定可能是适当的。

(2) 审计报告日后获取的其他信息存在重大错报

注册会计师认为审计报告日后获取的其他信息存在重大错报，应当采取以下措施：

①如果其他信息得以更正，注册会计师应当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（如果之前已经公告）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，注册会计师应当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。在法律法规允许的情况下，注册会计师可能采取的、设法提醒审计报告使用者适当关注未更正错报的措施包括，例如：

(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。在此过程中，注册会计师可能需要基于审计准则和适用的法律法规的要求，考虑对新的或修改后的审计报告的日期产生的影响。注册会计师也可以复核管理层采取的、向这些使用者提供新的或修改后的审计报告的步骤；

- (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。

6.其他信息的报告

如果在审计报告日存在下列两种情况之一，审计报告应当包括一个单独部分，以“其他信息”为标题：

- 1.对于上市实体财务报表审计，注册会计师已获取或预期将获取其他信息；
- 2.对于上市实体以外其他被审计单位的财务报表审计，注册会计师已获取部分或全部其他信息。

【强调】说明注册会计师的审计意见未涵盖其他信息，因此，注册会计师对其他信息不发表（或不会发表）审计意见或任何形式的鉴证结论；

【强调】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说明注册会计师无任何需要报告的事项；
- ②如果注册会计师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

【强调】无法表示意见的审计报告中不包括其他信息部分。

【知识点7】 审计报告提及不提及总结

事项	要求
上期财务报表审计问题	<p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>
前任注册会计师	<p>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。</p>
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	<p>在审计报告中不提及利用内审工作</p>
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>