

## 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。

**【提示 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。

**【提示 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）