

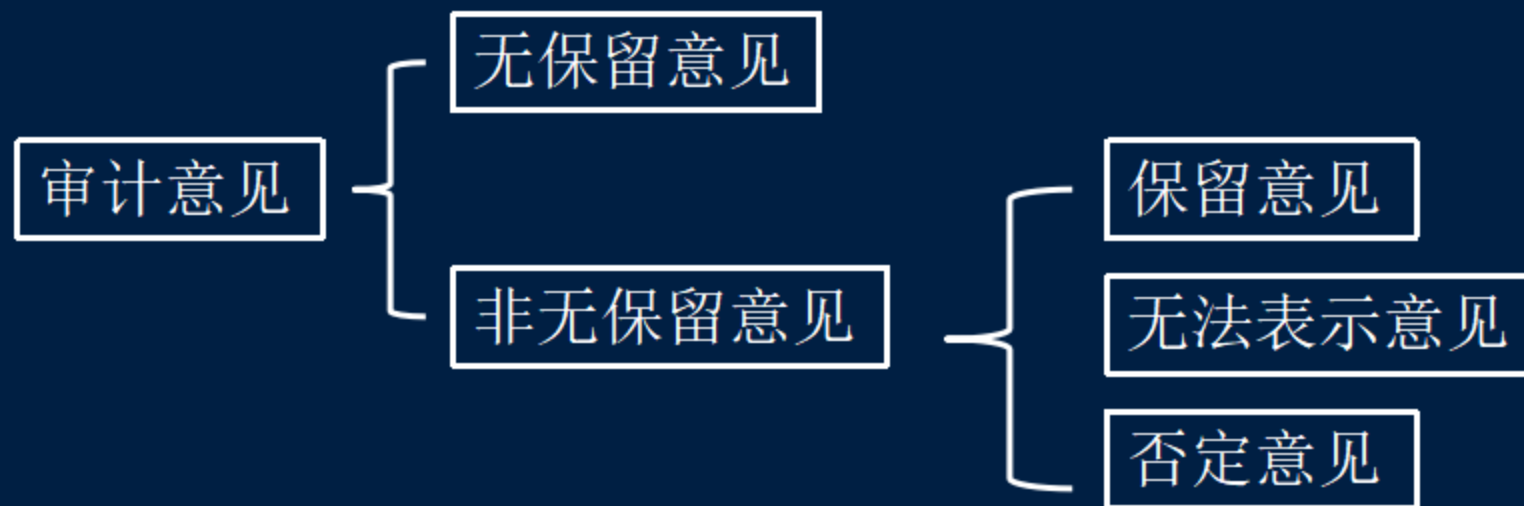


第十九章 审计报告



第十九章 审计报告

【知识点1】 审计意见类型





第十九章 审计报告

1. 无保留意见：是指当注册会计师认为财务报表在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制并实现公允反映时发表的审计意见。

2. 非无保留意见：

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：

①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。

②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。



第十九章 审计报告

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



第十九章 审计报告

【知识点2】审计报告要素

1. 标题：审计报告
2. 收件人：写全称
3. 审计意见：第一部分指出已审计财务报表；第二部分应当说明注册会计师发表的审计意见



第十九章 审计报告

4. 形成审计意见的基础：其实就是主要写明为什么形成前述的审计意见

在审计报告中，④之后会有很多段落：

与持续经营相关的重大不确定性、关键审计事项段、强调事项段、其他事项段

排列的顺序一般就是上面的前后顺序，注意顺序很重要，越靠前越重要…



第十九章 审计报告

5. 管理层和治理层对财务报表的责任

6. 注册会计师对财务报表审计的责任

7. 按照相关法律法规的要求报告的事项：注册会计师的签名和盖章

审计报告应当由项目合伙人和另一名负责该项目的注册会计师签名和盖章。对上市实体整套通用目的财务报表出具的审计报告应当注明项目合伙人。

8. 会计师事务所的名称地址和盖章



第十九章 审计报告

9. 报告日期：

(1) 不得早于CPA获取充分适当的审计证据的日期、不得早于管理层签署审计报告的日期

(2) 实务中：注册会计师在正式签署审计报告前，通常把审计报告草稿和已审计财务报表草稿一同提交给管理层；如果管理层批准并签署已审计财务报表，注册会计师即可签署审计报告；

(3) 注册会计师签署审计报告的日期通常与管理层签署已审计财务报表的日期为同一天，或晚于管理层签署已审计财务报表的日期。



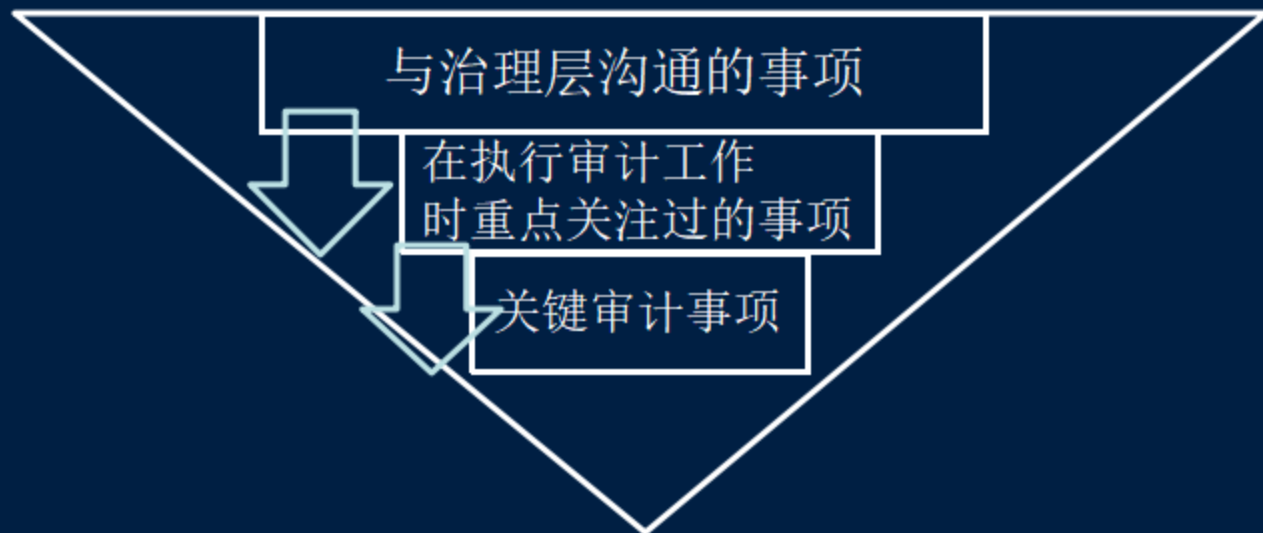
第十九章 审计报告

【知识点3】关键审计事项

（一）关键审计事项的定义及决策框架

1. 定义：是指注册会计师根据职业判断认为对当期财务报表审计最为重要的事项。

2. 决策框架：三七筛选法





第十九章 审计报告

（二）与治理层沟通的事项（起点）

1. 注册会计师与财务报表审计相关的责任
2. 计划的审计范围和时间安排
3. 审计中的重大发现
4. 注册会计师的独立性
5. 补充事项（值得关注的内部控制缺陷）



第十九章 审计报告

（三）从“与治理层沟通的事项”中选出“在执行审计工作时重点关注过的事项”考虑事项#3#：

1. 评估的重大错报风险较高的领域或识别出的特别风险。
2. 与财务报表中涉及重大管理层判断的领域相关的重大审计判断，包括被认为具有高度估计不确定性的会计估计。
3. 当期重大交易或事项对审计的影响。



第十九章 审计报告

（四）从“在执行审计工作时重点关注过的事项”中选出“最为重要的事项”，从而构成关键审计事项#7#

1. 该事项对预期使用者理解财务报表整体的重要程度，尤其是对财务报表的重要性。
2. 与该事项相关的会计政策的性质或者与同行业其他实体相比，管理层在选择适当的会计政策时涉及的复杂程度或主观程度。
3. 从定性和定量方面考虑，与该事项相关的由于舞弊或错误导致的已更正错报和累积未更正错报（如有）的性质和重要程度。
4. 为应对该事项所需要付出的审计努力的性质和程度



第十九章 审计报告

5. 在实施审计程序、评价实施审计程序的结果、获取相关和可靠的审计证据以作为发表审计意见的基础时，注册会计师遇到的**困难的性质和严重程度**，尤其是当注册会计师的判断变得更加主观时。

6. 识别出的与该事项相关的**控制缺陷的**严重程度。

7. 该事项是否涉及**数项可区分但又相互关联的**审计考虑。例如，长期合同的收入确认、诉讼或其他或有事项等方面，可能需要重点关注，并且可能影响其他会计估计。



第十九章 审计报告

【知识点4】不在关键审计事项段中沟通的事项包括

1. 两种情形

(1) 法律法规可能禁止公开披露某事项；

(2) 在极少数情况下，关键审计事项可能涉及某些敏感信息沟通这些信息会给被审计单位带来较为严重的负面影响。

【补充】无法表示意见的审计报告中不包含关键审计事项段



第十九章 审计报告

2. 特殊情况说明

注册会计师需要 单设关键审计事项部分对 此进行说明	特殊情况
“我们确定不存在需要在 审计报告中沟通的关键审 计事项”	(1) 根据具体情况，不存在需要沟通的关键 审计事项。
	(2) 因法律法规禁止公开披露某事项或注册 会计师合理预期在审计报告中沟通某事项造成 的负面后果超过产生的公众利益方面的益处注 册会计师确定不再审计报告中沟通关键审计事 项，并且不存在其他关键审计事项。



第十九章 审计报告

注册会计师需要 单设关键审计事项部分对此进行说明	特殊情况
“除形成保留否定意见的基础部分或与持续经营相关的重大不确定性部分所描述的事项外我们确定不存在其他需要在审计报告中沟通的关键审计事项”	(3) 仅有需要沟通的关键审计事项是导致非无保留意见的事项或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。



第十九章 审计报告

【知识点5】在审计报告中增加强调事项段和其他事项段

（一）定义

分类	定义
1. 强调事项段	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。
2. 其他事项段	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。



第十九章 审计报告

（二）强调事项段

1. 前提：

- （1）该事项不会导致注册会计师发表非无保留意见；
- （2）该事项未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项。



第十九章 审计报告

2. 准则要求增加强调事项段的情形

(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。

①针对第二时段期后事项，如果管理层对财务报表的修改仅限于反映导致修改的期后事项的影响，被审计单位的董事会、管理层或类似机构也仅对有关修改进行批准，注册会计师可以仅针对有关修改将用以识别期后事项的审计程序延伸至新的审计报告日。注册会计师可以出具新的或经修改的审计报告，在强调事项段或其他事项段中说明注册会计师对期后事项实施的审计程序仅限于财务报表相关附注所述的修改。

②针对第三时段期后事项，应在新的或经修改的审计报告中增加强调事项段或其他事项段。



第十九章 审计报告

（三）其他事项段

1. 前提：

（1）未被法律法规禁止。

（2）该事项未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项。



第十九章 审计报告

2. 应当增加其他事项段的情形

(1) 如上期财务报表未经审计，应当在审计报告的其他事项段中说明对应数据未经审计。

(2) 如本期对上期财务报表发表的审计意见与以前发表的审计意见不同，应当增加其他事项段，以披露导致不同意见的实质性原因。（认错）

(3) 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，还应当在其他事项段中说明：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类型；③前任注册会计师出具的审计报告的日期。

(4) 关于期后事项同强调事项段



第十九章 审计报告

【知识点6】比较信息

（一）基础概念

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。

对应数据	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。
比较财务报表	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。



第十九章 审计报告

（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



第十九章 审计报告

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



第十九章 审计报告

(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



第十九章 审计报告

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



第十九章 审计报告

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。

【提示】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。



第十九章 审计报告

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。当决定提及时，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**。



第十九章 审计报告

（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。



第十九章 审计报告

【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。



第十九章 审计报告

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。



第十九章 审计报告

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。



第十九章 审计报告

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。



第十九章 审计报告

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，对财务报表发表无法表示意见可能是恰当的。

③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。



第十九章 审计报告

（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。



第十九章 审计报告

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：



第十九章 审计报告

- a. 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。
- b. 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；
- c. 与监管机构或相关职业团体沟通未更正的重大错报；
- d. 考虑对持续承接业务的影响。



第十九章 审计报告

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。



第十九章 审计报告

【提示】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；

【提示】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

【提示】无法表示意见的审计报告中不包括其他信息部分。